برنامج
فحص الحسابات والقوائم المالية

إعداد

محمد أحمد الكومي

شعبة الفحص – مركز كبار الممولين

محاضر معتمد بقطاع التدريب الضريبي

المرحلة التمهيدية

الإعداد للفحص

مقدمة :-

يتوقف نجاح مأمور الضرائب في فحص أي حالة على مدى قدرته على جمع وتحليل أدلة الاثبات الملائمة والكافية عن مدي صدق القوائم المالية للشركة وتمثيلها لواقع العمل داخل المنشأة وعلى ذلك فإن مصادر تلك الأدلة وطرق الحصول عليها والأساليب الفنية لتحليلها وإستقراء نتائجها تتعدد وتتنوع بإختلاف نوعية المنشأه محل الفحص ما إذا كانت منشأة صناعية أم تجارية أم خدمية .

لذا فلابد للمأمور من القيام بالخطوات التمهيدية والتحضيرية للفحص لكي يقوم بإعداد خطة سليمة لفحص بنود القوائم المالية إستناداًإلى ما توصل إليه من معلومات في هذه المرحلة .

وبشكل عام فإن فحص حسابات أي منشأة ما هو إلا تطبيق لمجموعة من القواعد والأساليب والإجراءات بغرض التحقق من صحة ما ورد بالقوائم المالية من معلومات وتمثيلها للواقع والوقوف على صحة نتيجة عمليات المنشأة بغرض تحديد وعاء الضريبة وقدر الضريبة المستحقة بشكل دقيق.

أولا : الهدف من الفحص :-

يهدف الفحص لمجموعه من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي :-

١-التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من الناحية الشكلية ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفقا لما ورد بالمادة ١٧ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١لسنة ٢٠٠٥ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما وكذلك وفقا لما ورد بقانون الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦لسنة ٢٠٢٠ ولا ئحته التنفيذية

٢- التحقق من دقة وصحة البيانات والعمليات المسجلة بالدفاتر وصحة المعالجات المحاسبية للسنة و كافة عمليات المنشأة بما يضمن صحة ودقة النتائج والمعلومات المستخرجة منها

٣- التحقق والتأكد من أن الدفاتر والسجلات تتضمن كافة أنشطة الممول وتتضمن أرباحه الفعلية والتأكد من عدم إخفاء جزء من نشاطه أو جزء من إيراداته أو تضخيم النفقات والتكاليف عن قيمتها الحقيقية

٤-إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء بأنواعها (إرتكابية أو فنية) أو أي تزوير أو غش

٥-المعالجة السليمة لما ورد بحسابات المنشأة من عمليات مالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والتأكد من عدم الخروج عن معايير المحاسبة

ثانيا : الدفاتر القانونية :-

وفقا لما ورد بالمادة ٣٨ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والتي نصت على التزام كل ممول يمارس نشاط تجاري أو سناعي أو حرفي أو مهني إذا تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ خمسمائة ألف جنية بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة المنصوص عليها بقانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ يدويا أو الكترونيا

كما نصت ذات المادة على إلتزام كل ممول أو مكلف بإمساك حسابات الكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية

كما نصت المادة ٤٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ على ماهية هذه الدفاتر وهي :

١-دفتر اليومية العامة : والذي تقيد فيه جميع عمليات الممول أولا بأول

٢-دفتر الأستاذ العام

٣-دفاتر اليوميات المساعدة والأستاذ المساعد : والتي تتحدد طبقا لطبيعة ونوع وحجم عمليات المنشأة

٤-دفتر الجرد : والذي تسجل فية مفردات الأصول والإلتزامات حسب الجرد الفعلي لها في نهاية السنة المالية

٥- دفتر الصنف : ويمسك بمعرفة الممولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة

٦-دفتر الصادرات : ويتضمن بيانات رسائل الصادرات بما في ذلك رقم شهادة الصادر وتاريخها وميناء التصدير وجهة الوصول

٧-المستندات الأصلية من عقود وفواتير شراء وإشعارات وإيصالات ومكاتبات صادرة من الغير وصور فواتير البيع والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة والمؤيدة لجميع أعمالها

كما نصت المادة ٤٦ من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ على ماهية هذه الدفاتربالنسبة لكل ممول من الأشخاص الطبيعيين يزاول نشاط مهني أو حرفي وهي :

١-دفتر الايرادات : وتقيد به كافة الايريرادات التي يحصل عليها الممول خلال العام

٢-دفتر المصروفات : وتقيد به كافة التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة النشاط خلال العام

٣-دفتر الايصالات : ويكون من أصل وصورة ومختوم بخاتم المأمورية التابع لها الممول على أن يتم تسليم الأصل للعميل ويتم تسليم الصورة المختصة للمأمورية عند الطلب

وفي جميع الأحوال اذا كان الممول مستخدما لأحد أنظمة الحاسب الآلي فانه يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر

وقد تناولت المادة ٢٥ من قانون التجارة وجوب أن تكون الدفاتر خالية من أي فراغ أو شطب أو محو أو كتابة في الهوامش ،و بين السطور .

كما نصت على أنه قبل استعمال دفتري اليومية العامة والجرد فيجب أن يتم ترقيم صفحاتهما وأن يوقع على كل صفحة مكتب السجل التجاري ويتم ختم كل صفحة بختم السجل مع بيان عدد صفحات الدفتر .

ثالثا : النظم المحاسبية المطبقة :-

تتعدد وتتنوع النظم المحاسبية المطبقة (يدويا أو إلكترونيا) طبقا لحجم وتنوع معاملات المنشأة وهي تختلف باختلاف عدد ونوعية الدفاتر المستخدمة في كل نظام أو طريقة ويمكن تلخيصها فيما يلي :-

١-الطريقة الإيطالية :-

وهي تناسب المنشآت التي يوجد فيها تنوع محدود في المعاملات

(منشآت صغيرة ومتوسطة)وهي تعتمد على الدفاتر الآتية :-

****دفتر يومية عامة   **دفتر أستاذ عام**

٢- الطريقة الفرنسية :

وهي تناسب المنشآت التي تتنوع وتتشعب عملياتها (منشآت متوسطة وكبيرة) وهي تتضمن الدفاتر التالية :-

أ-دفاتر اليوميات المساعدة : وهي تشمل

-دفتر يومية المبيعات : وتسجل فيه المبيعات الآجلة فقط

-دفتر يومية المشتريات : وتسجل فيه المشتريات الآجلة فقط

-دفتر يومية مردودات المبيعات : وتسجل فيه مردودات المبيعات الآجلة

-دفتر يومية مردودات المشتريات : وتسجل فيه مردودات المشتريات الآجلة

-دفتر يومية أوراق القبض : وتسجل فيه كافة العمليات المتعلقة بإستلام وتحصيل الكبيالات والسندات الإذنية المستحقة لصالح المنشأة

-دفتر يومية اوراق الدفع : وتسجل فيه كافة العمليات المتعلقة باصدار وسداد الكمبيالات والسندات الإذنية المستحقة على المنشأة

-دفتر يومية النقدية : وتسجل فيه كافة العمليات التي تمت نقدا أو عن طريق البنك

-دفتر صندوق المصروفات النثرية : وتسجل فيه كل العمليات المرتبطة بالمصروفات النثرية التي تتميز بصغر مبالغها وتكرارها المرتفع خلال الشهر

ب-دفاتر الأستاذ المساعد :وهي تشمل ما يلي :

-دفتر أستاذ مساعد العملاء : ويسجل فيه الحسابات الشخصية للعملاء

-دفتر أستاذ مساعد الموردين :ويسجل فيه الحسابات الشخصية للموردين

**دفتر اليومية العامة

**دفتر الأستاذ العام

٣-الطريقة الانجليزية :-

وهي تناسب المنشآت التي تتنوع وتتشعب عملياتها (منشآت متوسطة وكبيرة) وهي تتضمن الدفاتر التالية :-

أ-دفاتر اليوميات المتخصصة (وهي تعتبر دفاتر يومية واستاذ في نفس الوقت): وهي تشمل

-دفتر يومية المبيعات : وتسجل فيه المبيعات

-دفتر يومية المشتريات : وتسجل فيه المشتريات

-دفتر يومية مردودات المبيعات : وتسجل فيه مردودات المبيعات

-دفتر يومية مردودات المشتريات : وتسجل فيه مردودات المشتريات

-دفتر يومية أوراق القبض : وتسجل فيه كافة العمليات المتعلقة باستلام وتحصيل الكبيالات والسندات الاذنية المستحقة لصالح المنشأة

-دفتير يومية اوراق الدفع : وتسجل فيه كافة العمليات المتعلقة باصدار وسداد الكمبيالات والسندات الاذنية المستحقة على المنشأة

-دفتر يومية النقدية : وتسجل فيه كافة العمليات التي تمت نقدا او عن طريق البنك

-دفتر صندوق المصروفات النثرية : وتسجل فيه كل العمليات المرتبطة بالمصروفات النثرية التي تتميز بصغر مبالغها وتكرارها المرتفع خلال الشهر

-دفتر يومية العمليات الأخرى : وتسجل فيه كافة العمليات الأخرى مثل قيود التسويات والاقفال وقيود تصحيح الأخطاء

ب-دفاتر الأستاذ المساعد :وهي تشمل ما يلي :

-دفتر أستاذ مساعد العملاء : ويسجل فيه الحسابات الشخصية للعملاء

-دفتر أستاذ مساعد الموردين :ويسجل فيه الحسابات الشخصية للموردين

ج-دفتر الأستاذ العام.

٤- الطريقة الأمريكية (طريقة السجل الواحد):-

وهي تناسب المنشآت الصغيرة والمنشآت متناهية الصغر وتعتمد على سجل واحد يمثل اليومية والأستاذ معا

رابعا : الرقابة الداخلية :-

**** تعريف نظام الرقابة الداخلية:**

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي يمر بها ويتعدد المعرفين له لذلك مستورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية , عرف أحدهم الرقابة الداخلية بأنها : نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة علي الأصول , إختبار دقة البيانات المحاسبيه ومدي الإعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم .

كما يدور مفهوم الرقابه الداخلية حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعينة , حيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة والبرامج , وتمثل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدي فاعلية أدائها من ناحية ومدي فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخري من ناحية أخري .

لقد عرفت لجنة طرائق المراجعة المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية علي أنها :

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وظبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدي الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة .

صدرت عن هيئة الخبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية التعريف التالي :

" الرقابة الداخلية هي مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المنشأة , وتهدف الي ضمان المحافظة علي الأصول ونوعية المعلومات وحماية من جهة , الي تطبيق تعليمات الادارة وتدعيم تحسين الاداء من جهه اخري , وتنبثق طريقة كل نشاط واجراءاته من داخل المنشأة للمحافظة علي استمراريتها .

ومن هنا نستنتج الرقابة الداخلية تخطيط و تنظيم تستخدم للمحافظة علي اصول اختيار البيانات ومدي درجة الوصول معا و الاعتماد عليها . كما ان الرقابة الداخلية تعطي اساليب من اجل

تقييم فاعلية الاداء و التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدي الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم ادائهم من اجل استمرارية المنشأة .

أنواع الرقابة الداخلية :

من إستعراض تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للتعريفات السابقة يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي :

١- الرقابة المحاسبية :

وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من اوجه الرقابة الداخلية وعنصر رئيسي من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالاجراءات لحماية موارد المشروع من اي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها , ويتم تحقيق هذا النوع من القرابة عن طريق الجوانب التالية:

أ- عناصر الرقابة المحاسبية :

-وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع

-وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع

-وضع نظام سليم لجرد اصول وممتلكات المشروع وفقا للقراءة المحاسبية المتعارف عليها .

-وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسسبية المسئولية عن اصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للاصول الموجودة في حيازة المشروع علي اساس دوري , ويتبع ذلك في ضرورة لاعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) لتحقيق دقة ماتم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة .

-وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد او اكثر في المشروع .

ب- أدوات الرقابة المحاسبية :

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن إستخدام العديد من الأدوات و التي أهمها :

-المراجعة المستندية   -المراجعة الفنية   -الرقابة المالية

-المراجعة الداخلية   - الضبط الداخلي   -النظام المحاسبي

٢- الرقابة الإدارية :

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع و عنصر رئيسي من عناصرها , وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمه للتحقق من كفاءة استخدام موارد و ممتلكات المشروع الإستخدام الأمثل من ناحية و التحقق من مدي إلتزام المشروع و العاملين فيه بالسياسات و القوانين واللوائح الداخلية و الخارجية علي السواء و المنظمة لأعمال و انشطة المشروع من ناحية أخري(المقصود بذلك النظم و القوانين الداخلية في المشروع او التي وضعها علي مستوي الدولة) ومعني ذلك تحقيق الكفاءة الانتاجية الملائمة .

حيث نجد ان الرقابة الادارية ترتبط باقسام التشغيل و ليس بقسم الحسابات او القسم المالي بالمنشأة و السبب في ذلك ان هذه الاقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعني غير خاضعة لمسئولية المدير المالي مما يعني عدم قيام مراجع الحسابات بتقديمها ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الاتيه :

أ- عناصر الرقابة الادارية :

-تحديد الاهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الاهداف الفرعية علي مستوي الادارات و الاقسام التي تساعد في تحقيق الاهداف العامة الرئيسية , مع توصيف دقيق لمثل هذه الاهداف حتي يسهل تحقيقها

-وضع نظام الرقابة للخطط التنظيمية في المشروع لضمان ماجاء بها من اجراءات و خطوات وبالتالي تحقيق الاهداف الموضوعه

-وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع علي اختلاف انواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها

١- قواعد واسس تقدير المبيعات

٢- قواعد و اسس تقدير الانتاج

٣- قواعد واسس عناصر المصروفات الاخري

٤- قواعد واسس تقدير عناصر الايرادات الاخري

-وضع نظام خاص للسياسات و الاجراءات المختلفة العناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنا :

١- سياسات واجراءات الشراء

٢- سياسات واجراءات البيع

٣- سياسات واجراءات الانتاج

٤- سياسات التوظيف و الترقي بالنسبة للعاملين

٥- سياسات و اجراءات التسعير للمنتجات المشروعة

٦- اجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع

-وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف الي تحقيقه من اهداف وما يصل الية من نتائج , علي اساس ان اي قرار لايتخذ الا بناء علي اسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرور اتخاذ مثل هذا القرار .

ب- ادوات الرقابة الادارية :

لتحقيق اهداف الرقابة الادارية يمكن استخدام العديد من الادوات و التي من اهمها مايلي :

١- الموازنات التخطيطة (التقديريه)

٢- التكاليف المعياريه

٣- موازنة البرامج و الاداء

٤- دراسة الوقت و الحركة

٥- التقارير الدورية

٦- نظم تأهيل و تدريب العاملين

٧- الاحصائية و الرسوم البيانية

٨- خرائط التدفق

ويمكن المراجع الداخلي او الخارجي استخدام اي من هذه الادوات في مجال تقييم الجانب الاداري للرقابة الداخلية

٣-الضبط الداخلي :

فيما يخص الضبط الداخلي و يعتبر عمل المراجع الخارجي مسئولا عن فحص و تقييم انظمة الضبط الداخلي . كما معروف ان نظام الضبط الداخلي هو انظمة الضبط والرقابة علي العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي الي عمل اي موظف يتم اكتماله و التحقق من صحته من قبل موظف اخر حيث ان ذلك يؤدي الي اكتشاف الاخطاء و الغش و الاختلاس وبما ان المراجع الخارجي المسئول عن اكتشاف الاخطاء و الغش و الاختلاس فان بذلك يعتبر مسئولا عن فحص نظام الضبط الداخلي .

للضبط الداخلي قواعد واسس محاسبية تحكمه , حيث تتمثل هذه القواعد في مجموعة من الاجراءات التي يتم وضعها لزيادة فعالية النظام المحاسبي في مجال الرقابه علي انشطة المشروع , وحماية الاصول ومن اهم هذه القواعد مايلي :

-التسجيل الدفتري للعمليات: ويتم ذلك من خلال المستندات السليمة المؤديه لحدوث هذه العمليات في الدفاتر و السجلات المختصة بذلك , و يشترط قبل عملية التسجيل هذا التحقق .

-من صحة المستند والتوقيعات : التي يتضمنها ومن صحة العملية و التي تمت ، وبعد ذلك يتم التسجيل الدفتري بشكل فوري دون التاخير تفاديا لحدوث اي تلاعب او تزوير لهذه المستندات .

-الضبط الحسابي للدفاتر : ويتم ذلك من خلال استخدام اساليب معينة مثل : - استخدام حساب المراقبة الاجمالية لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة لحساب مراقبة اجمالي الموردين, حيث يتم مطابقة المفردات مع الاجمالية .

- المراجعة الدورية لاعمال موظفي كل قسم .

- التفتيش المفاجئ علي اعمال الموظفين , مما يجعل الموظف دائما علي حذر لشعوره بامكانية حدوث تفتيش مفاجئ.

-مطابقة الاصول :

وهذا يتم عن طريق المقارنة بالرصدة الدفترية لهذه الاصول, وفي السجلات الخاصة ويمكن ان تتم هذه المصابقة عن طريق الجرد الفعلي , او شهادات من اطراف اخري, ويلزم تحري اسباب اخلاف الرصيد الدفتري و الفعلي , والتحقق منها و تحديد المسئول عن هذه الاختلافات.

وعلى الفاحص التحقق من مدى قوه نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة لأنه اذا لم يطمئن لقوة هذا النظام فيفضل ان يكون الفحص بالنظام الشامل .

خامسا :الأعمال التمهيدية للفحص :-

في المرحلة التمهيدية للفحص يقوم الفتاحص بالدراسة المكتبية للملف وتجميع البيانات ووضع الخطة المناسبة للفحص وذلك بغرض :

- تسهيل مهمة الفاحص أثناء عملية الفحص

-تحديد ما سيقوم به الفاحص من خطوات وتحديد النقاط الهامة والجوهرية التي يجب ان يوليها اهتمامه

-توفير وقت وجهد الفاحص

والمرحلة التمهيدية للفحص يجب أن تشتمل على خطوات متعددة وهي كما يلي :-

١-التأكد من ارفاق جميع الأوراق الخاصة بسنوات الفحص بالملف من اخطارات صادرة وواردة من والى المأمورية (سواء كانت اخطارات بالتوقف او المزاولة أو اخطارات اضافة نشاط او الغاء نشاط)

٢-دراسة تطور الكيان القانوني للمنشأة

٣-دراسة بيانات الجمارك (صادرات وواردات) وبيانات اقرارات القيمة المضافة (مبيعات ومشتريات)

٤- دراسة بيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة و التعاملات مع جهات الالتزام

٥- دراسة بيانات الاقرارات الضريبية المقدمة عن سنوات الفحص وتحليلها محاسبيا للوقوف على مستوى التطور او التدهور في النشاط خلال سنوات الفحص

٦- التأكد من حالة الملف بالسنوات السابقة وموقف الفحص السابق

٧- الالمام التام بالنقاط التي كانت موضع خلاف بين المصلحة والممول في السنوات السابقة وما انتهى اليه الأمر بشأنها

٨- الاظلاع على ملف الحجز للتعرف على رصيد مديونية الممول ومتابعة السداد للوقوف على مدى التزام الممول

٩- مناقشة الممول والاستفسار منه على كافة النقاط الجوهرية التي يرى الفاحص ضرورة الوقوف عليها

١٠- القيام بعمل معاينة لمقر المنشأة وفروعها ومخازنها للوقوف على حجم ومستوى النشاط على الطبيعة

١١- القيام بعمل التحليل المالي للقوائم المالية للمنشأة للوقوف على مستوى الربحية والنشاط والسيولة ومستوى التطور في النشاط خل سنوات الفحص مقارنة بالسنوات السابقة

**الإقرار الضريبى **

تعريفه :-

هو عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من الممول يقدمه الى مصلحة الضرائب في موعد محدد ويبين به كافة الايرادات والتكاليف وصافي الرباح أو الخسائر عن السنة المالية السابقة من مختلف مصادر الدخل الخاص به .

مواعيد تقديمه :-

تناولتها وتناولت ضوابطها الباب الرابع من أبواب قانون الاجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وذلك بالمواد التالية

المواد من ٢٩ وحتى ٣٤ من القانون والمواد من ٣٠ حتى ٣٣ من اللائحة التنفيذية

وباستقراء هذه المواد نخلص للنقاط التالية :-

١- التزام الممول أو المكلف أو من يمثله قانونا بأن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة اقرارا عن الفترة الضريبية على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك بالصورة الرقمية المعتمدة بتوقيع الكتروني وأن يتم أداء الضريبة المستحقة من واقع الاقرار ولا يحتج بهذا الاقرار في مواجهة المصلحة حال عدم توقيعه أو عدم استيفاء بيانات النماذج المنصوص عليها

على أن يسدد الممول أو المكلف رسما يصدر بتحديده قرار من الوزير نظير استخدام المنظومة الالكترونية على ألا يجاوز هذا الرسم ١٠٠٠ج سنويا

٢- اعطاء التوقيع الالكتروني ذات الحجية المقررة للتوقيعات في أحكام قانون الاثبات وفقا لأحكام القانون ١٥لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الالكتروني

٣- تقسيم مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية الى :-

**** إقرارات شهرية :** للضريبه على القيمة المضافة وضريبة الجدول خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية ويوقع هذا الاقرار من الملزم بتقديمه أو من ينوب عنه**

****إقرارات ربع سنوية :** للضريبة على المرتبات وما في حكمها ويلتزم بتقديمها أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الايراد الخاضع للضريبة على المرتبات وتقدم في يناير وابريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لهذا الغرض مع إعداد اقرار ضريبي بالتسوية النهائية في نهاية السنة وتقديمه لمأمورية الضرائب المختصة خلال شهر يناير من كل سنة ويوقع هذا الاقرار من الملزم بتقديمه أو من ينوب عنه**

وقد ورد بالمادة ٣١ من اللائحة التنفيذية للقانون البيانات الواجب تضمينها بذلك الاقرار كما يلي :

***عدد العاملين وبياناتهم**

***اجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة**

***المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصور من ايصالات السداد**

***التعديلات التي طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص**

****اقرارت سنوية :** اقرارت الضريبة على الدخل ويجب تقديمها في المواعيد التالية :**

قبل أول ابريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها للأشخاص الطبيعيين

قبل أول مايو من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها للأشخاص الاعتبارية

ويلتزم الممول بتقديم الاقرار خلال فترة إعفائه من الضريبة

ويوقع هذا الاقرار من الممول أو من يمثله قانونا ويجب أن يكون موقع من محاسب قانوني مقيد بجداول المحاسبين والمراجعين بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية & الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص اذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم ٢ مليون جنيه

(وقد نصت المادة ٣٣من اللائحة التنفيذية أن توقيع المحاسب المقيد بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين يعد اقرارا بأن صافى الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة قد أعد وفقا لأحكام القانون الضريبى)

٤- يعفى الممول من تقديم الاقرار في الحالات التالية :

*اذا اقتصر دخله على المرتبات ومافي حكمها

*اذا اقتصر دخله على ايرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة

*اذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وايرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد بالشريحة المعفاه

٥- المواعيد الخاصة لتقديم الاقرارات :

**في حالة وفاة الممول أو المكلف يجب على الورثة أو وصي التركه أو المصفي تقديم الاقرار عن الفترة السابقة حتى تاريخ الوفاة خلال ٩٠يوم

**على الممول الذي تنقطع اقامته بمصر ان يقدم الاقرار الضريبي قبل انقطاع اقامته بستين يوما على الأقل مالم يكن انقطاع مفاجئ خارج عن ارادته

**على الممول الذي يتوقف عن مزاولة النشاط بمصر توقفا كليا أن يقدم الاقرار الضريبي خلال ٦٠يوم من تاريخ التوقف

** في حالة التنازل الكلي أو الجزئي عن المنشأة على المتنازل أن يقدم اقرار ضريبي خلال ٦٠يوم من تاريخ التنازل

٦- التزام الممول بتقديم كافة الاقرارات المنصوص عليها من خلال الوسائل الالكترونية بعد الحصول على كلمة المرور السرية والتوقيع الالكتروني

٧- أجازت المادة ٣٣ تقديم اقرار معدل للضريبة على الدخل اذا اكتشف خلال السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الاقرار سهو أو خطأ في تقديم اقراره الضريبي واذا قام الممول بتقديم الاقرار المعدل خلال ٣٠يوم من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الاقرار يعتبر الاقرار المعدل بمثابة اقرار اصلي

٨- يسقط حق الممول في تقديم الاقرار المعدل في الحالات التالية :

**اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي

**الاخطار بالبدء في اجراءات الفحص

٩- وفقا لنص المادة ٣٣ من القانون يجوز للمكلف تقديم اقرار معدل عن الاقرار السابق تقديمه في الميعاد

١٠- اذا تقدم الممول أو المكلف باقرار معدل متضمنا ضريبة أقل من الضريبة الواردة بالاقرار الأصلي فلا يحق له استرداد أو تسوية الفرق الا بعد مراجعة المصلحة وتأكدها من صحة الاسترداد والتسوية خلال ٦ أشهر من تاريخ تقديم طلب الاسترداد أو التسويه .

وفي اطار التعرض للحالات الدفترية فان النماذج الملائمة لها من نماذج الاقرارات هي :-

١ـللأشخاص الطبيعيين :-

نموذج ١٠٥:-

**** الملتزم بتقديم هذا الاقرار :-**

الشخص الطبيعي الذي يزيد رقم أعماله عن ٥٠٠٠٠٠جنيه طبقا لأحكام المادة ٣٨ من قانون الاجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦لسنة٢٠٢٠

وذلك عن النشاط التجاري والصناعي أو المهني

(المؤيد بحسابات منتظمة) وكذلك المرتبات والثروة العقارية

٢ـ للأشخاص الاعتبارية :-

نموذج ١٠٦:-

ويلتزم بتقديمه كافةالأشخاص الاعتبارية التي تمسك دفاتر منتظمة عن النشاط التجاري او الصناعي

وتعتمد هذه الاقرارات في اعدادها على ضرورة التفرقة بين :-

١ـ صافى الربح المحاسبى :-(قياس محاسبى)

هو مقدار الزيادة في صافي أصول المنشأة ويتحدد بالفرق بين الايرادات ونفقات الحصول عليها خلال فترة زمنية معينة وفقا لمعايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقبل خصم ضريبة الدخل

٢ـ صافى الربح الضريبى :-(قياس ضريبى)

هو مقدار الفرق بين الايرادات الخاضعة للضريبة والنفقات والتكاليف واجبة الخصم وفقا لأحكام التشريع الضريبي .

٣ـ الوعاء الضريبي :

هو مقدار الربح الضريبي مخصوما منه الاعفاءات أو المبالغ التي يسمح المشرع باستبعادها , وهو يمثل المال الخاضع للضريبة .

وعلى ذلك يصبح النموذج العام لتوضيح الفرق بين المفاهيم السابقةيتمثل في قائمة الاقرار التفصيلية التي يكون شكلها العام على النحو التالي :-

صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل	****
يضاف اليه ** ايرادات غير محملة للقوائم المالية ومعتمدة ضريبيا (م١٩:م٢١) ** نفقات محملة للقوائم المالية وغير معتمدة ضريبيا (م٢٢:م٢٨)	*** ***
يخصم منه **ايرادات محملة للقوائم المالية وغير معتمدة ضريبيا **نفقات غير محملة للقوائم المالية ومعتمدة ضريبيا	(***) (***)
صافي الربح الضريبي / (الخسارة الضريبية)	****
يخصم منه ** التبرعات المعتمدة (م٢٣) **الخسائر المرحلة (م ٢٩) **الاعفاءات	(**) (**) (**)
صافي الوعاء الخاضع للضريبة	***

**دور الاقرار الضريبي في عملية فحص القوائم المالية :-

يتمثل دور الاقرار الضريبي في أنه يعد مستندا هاما للفاحص الضريبي في أنه يجب على الفاحص الاطلاع على الاقرارات الضريبية للوقوف على صافي الربح المحاسبي ومدى تطابقة مع صافي الربح من واقع قائمة الدخل وكذلك التعرف على ماقامت المنشأة بادراجة من معالجات بقائمة الاقرار التفصيلية من بنود مضافة وبنود مخصومة والتحقق منها بمحاضر الأعمال والتحقق المحاسبي من صحة المعالجات التي قامت بها المنشأة

كما أن الجداول التحليلية بالاقرار الضريبي لها دور مؤثر في الوقوف على عناصر الوعاء الخاضع للضريبة

ويجب على الفاحص التحقق من كافة العناصر المدرجة بتلك الجداول مثل جدول التبرعات وجدول الاهلاك الضريبي وجدول الاعفاءات وجدول الخسائر المرحلة وكذلك كافة الجداول المرفقة بالاقرار

ويعد الاقرار الضريبي هو حجر الأساس الذي يجب على الفاحص أن يراعيي مناقشة الممول في كافة بنوده للتحديد السليم للوعاء الخاضع للضريبة

سادسا : التحليل المالي للقوائم المالية :-

تحليل القوائم المالية هو مجموعة من القواعد أو الأوراق أو الأساليب التي يتم استخدامها من قِبل المستفيدين من القوائم المالية لدراسة العلاقات بين بنود القوائم المالية، بغرض تقييم الأداء الماضي والحاضر للشركة، والتنبؤ بالأداء المالي في المستقبل والحصول على مؤشرات تساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات ادارية رشيدة .

** أهداف تحليل القوائم المالية :-

يهدف تحليل القوائم المالية بصفة عامة الى تحقيق الأهداف التالية :-

١- التعرف على حقيقة الوضع المالي للمنشأة

٢- تحديد قدرة المنشأة على خدمة الدين والاقتراض

٣- تقييم السياسات المالية والتشغيلية للشركة

٤- الحكم على مدى كفاءة ادارة المنشأة

٥- التعرف على تقييم الخطط والبرامج التشغيلية المطبقة

** الجهات المستفيدة من تحليل القوائم المالية :-

أولا : ادارة المنشأة :-

وتقوم ادارة المنشأة بأعمال التحليل المالي للقوائم المالية لتحقيق الأغراض التالية :-

* قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق السيولة

* قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق ربحية

* تقييم مدى كفاءة المنشأة في ادارة أصولها والتزاماتها

ثانيا : المستثمرين :-

ويهتم المستثمرون بتحليل القوائم المالية لتحقيق الأغراض التالية :

* تقييم مدى قدرة المنشأة على توليد الأرباح في المستقبل

* معرفة درجة السيولة المالية والملاءة المالية

ثالثا : الجهات الرسمية :-

حيث تقوم الجهات الرسمية ممثلة في المصالح الحكومية ومصلحة الضرائب ومصلحة الجمارك بأعمال التحليل المالي للقوائم المالية لتحقيق الأغراض التالية :

* احتساب الضريبة المستحقة على المنشأة

* قرارات التسعير لمنتجات وخدمات المنشأة

* متابعة نمو وتطور المنشأة

رابعا : المقرضون :-

ويهتم المقرضون بتحليل القوائم المالية لمعرفة الوضع الائتماني للمنشأة وتقييم درجة السيولة ومدى قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل ومدى قدرتها على سداد الالتزامات

[١] التحليل المقارن (أسس المقارنة)

التحليل المقارن هو المقارنة بين بيانات محددة للشركة مع بيانات أخرى لتحديد الاختلافات بين هذه البيانات.

هذه المقارنة يمكن إجراؤها بثلاث أسس:

(أ) التحليل الداخلي: وهو مقارنة بيانات سنة حالية مع نفس البيانات في السنة (السنوات) السابقة لنفس الشركة.

على سبيل المثال تقارن مبيعات شركة معينة في سنة ٢٠١٩ مع مبيعاتها في السنوات ٢٠١٨.

(ب) التحليل الخارجي: وهو مقارنة بيانات الشركة مع نفس البيانات لشركات أخرى.

على سبيل المثال نقارن مبيعات شركة معينة مع مبيعات شركة أخرى .

(ج)متوسطات الصناعة: وهي مقارنة بيانات الشركة مع متوسط الصناعة (مجموعة الشركات) التي تعمل في نفس المجال أو الصناعة أو القطاع مقارنة ببيانات قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي لشركة تعمل في مجال الحديد أو التعدين أو البترول مع متوسط الصناعة في قطاع البترول أو التعدين.

[٢] أدوات تحليل القوائم المالية:

توجد ثلاثة أساليب (أدوات) يتم استخدامها عند القيام بعملية تحليل القوائم المالية:

(أ) التحليل الأفقي (تحليل الاتجاه): ويتم بتقييم بيانات القوائم المالية بتحديد التغيير في كل بند من البنود من فترة مالية لأخرى. هذا يساعد القائمين بالتحليل بتحديد الاتجاه في هذا البند خلال فترة زمنية معينة.

(ب) التحليل الراسي (تحليل الحجم الشائع): ويتم بتقييم بيانات القوائم المالية عن طريق التعبير لكل بند في القوائم المالية كنسبة من قيمة المقارنة.

(ج)تحليل النسب (المؤشرات المالية): وتقييم بيانات القوائم المالية بالتعبير عن العلاقة بين بيانات (بنود) مختارة من بيانات القوائم المالية.

التحليل الأفقي

(تحليل الاتجاه)

التحليل الأفقي يقوم بتقييم بيانات القوائم المالية عن طريق تحديد التقدير (الزيادة / النقص) في كل بند من فترة لأخرى تالية.

ملاحظة:

- التحليل الأفقي يستخدم بيانات سنتين ماليتين فقط.
- تحليل الاتجاه يستخدم بيانات أكثر من سنتين ماليتين.

* التغير يتم التعبير عنه في شكل قيمة ثم في شكل نسبة

- قيم التغير = قيمة السنة الحالية – قيمة سنة المقارنة

نسبة التغير = (قيمة التغير ÷ قيمة سنة المقارنة) × ١٠٠

حساب التغير يمكن أن يتم من خلال النموذج التالي

حالة عملية (١):

	(١)	(٢)	(٣)	(٤)
البند	السنة الحالية	السنة السابقة	قيمة التغير (الحالية – السابقة)	نسبة التغير
صافي المبيعات	٦٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	

وكذلك لكافة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

مع الأخذ في الاعتبار أن كان التحليل لأكثر من سنة فإنه يكون تحليل اتجاه ويمكن مقارنة السنة مع أي سنة قبلها مباشرة أو يمكن اتخاذ بداية سلسلة زمنية معينة هي سنة الأساس – وقيمها هي القيمة التي سيتم المقارنة منها:

حالة عملية (٢):

	السنة الحالية	السنة السابقة	قيمة التغير	نسبة التغير
الأصول المتداولة	١٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥%

التحليل الرأسي

(تحليل الحجم الشائع)

هو أداة أو أسلوب للتعبير عن كل بيان في القوائم كنسبة من أساس القيمة.

اساس القيمة يمكن تحديدها كالتالي:

القائمة	أساس القيمة
قائمة الدخل	صافي المبيعات
الميزانية العمومية	إجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

نموذج الحساب كنسبة من كل.

حالة عملية (٣):

البيان	السنة الحالية		السنة السابقة	
	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة
المبيعات	٧٥٠٠٠٠	١٠٠%	٦٠٠٠٠٠	١٠٠%
(-) ت. المبيعات	٤٦٥٠٠٠	٦٢%	٣٩٠٠٠٠	٦٥%
مجمل الربح	٢٨٥٠٠٠	٣٨%	٢١٠٠٠٠	٣٥%
(-) مصاريف التشغيل				
المصروفات البيعية	١٢٠٠٠٠	١٦%	٧٢٠٠٠	١٢%
المصروفات الإدارية	٦٠٠٠٠	٨%	٥٤٠٠٠	٩%
صافي المصروفات التشغيلية	(١٨٠.٠٠٠)	٢٤%	(١٢٦.٠٠٠)	٢١%
صافي دخل التشغيل	١٠٥.٠٠٠	١٤%	٨٤.٠٠٠	١٤%
(-) ضريبة الدخل	(٣٣.٠٠٠)	٤.٤%	(٢٤.٠٠٠)	٤%
= صافي الدخل	٧٢.٠٠٠	٩.٦%	٦٠.٠٠٠	١٠%

حالة عملية (٤):

البيان	السنة الحالية		السنة السابقة	
	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة
حسابات الاستحقاق	٥٢٠.٠٠٠	١٧.٣%	٤٠٠.٠٠٠	١٦%
المخزون	٨٤٠.٠٠٠	٢٨%	٦٠٠.٠٠٠	٢٤%
إجمالي الأصول	٣.٠٠٠.٠٠٠	١٠٠%	٢.٥٠٠.٠٠٠	١٠٠%

النسب (المؤشرات) المالية

النسب المالية تقييم بيانات القوائم بواسطة التعبير عن العلاقة بين بيانات محددة لبيانات القوائم المالية.

لذلك، المؤشر المالي هو علاقة بين بندين (أو أكثر) في القوائم المالية.

بدائل التعبير عن العلاقة يمكن أن تكون:

مثال. لو الشركة أظهرت الأرصدة التالية

الأصول المتداولة ٥٠.٠٠٠ جنيه

الخصوم المتداولة ٢٥.٠٠٠ جنيه

يمكننا التعبير عن هذه العلاقة بين هذين البندين:

١- النسبة: الأصول المتداولة ٢٠٠% من الخصوم المتداولة.

٢- المعدل: الأصول المتداولة ٢ مرة الخصوم المتداولة.

٣- علاقة: العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة هي ٢: ١

تصنيفات النسب المالية:

التقسيمات الرئيسية للمؤشرات المالية هي:

- **نسب السيولة.**
- **نسب النشاط.**
- **نسب الربحية.**
- **نسب الملاءة.**
- **نسب السوق.**

التقسيم الأول

"نسب السيولة"

نسب السيولة تقيس القدرة قصيرة الأجل للشركة لدفع التزاماتها الضرورية ومقابلة الاحتياجات غير المتوقعة من النقدية.

الدائنون قصير الأجل مثل البنوك، والموردين بشكل محدد يهتمون بتلك النسب لتقيم السيولة.

١- رأس المال العامل:

رأس المال العامل هو زيادة إجمالي الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة

راس المال العامل = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

راس المال العامل يقيس مقدرة الشركة لإعادة دفع أصولها المتداولة باستخدام خصومها المتداولة فقط. ارتفاع النسب يكون مرغوب فيه من الدائنين.

٢- نسبة التداول:

نسبة التداول هي العلاقة بين إجمالي الأصول المتداولة وإجمالي الخصوم المتداولة

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

نسبة التداول تقيس القدرة النقدية قصيرة الأجل للشركة. النسبة المقبولة لنسبة التداول هي ٢ أو ٢: ١. الشركة لديها الأصول المتداولة ??????????? الخصوم المتداولة.

النسبة المنخفض يمكن أن تعني مشاكل إعصار محتملة، وقد تعني النسبة الحالية ?????????? أن الإدارة لا تستثمر الأصول بشكل منتج وبوجه عام تريد نسبة حالية متناسبة مع دورة التشغيل.

٣- نسبة السيولة السريعة:

$$\frac{\text{النقدية + الاستثمارات قصيرة الأجل + حسابات الاستحقاق}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

ملحوظة:

أو ممكن أن يكون بسط المعادلة = إجمالي الأصول المتداولة – [المخزون + المصروفات المقدمة]

نسبة السيولة السريعة تقيس السيولة الحالية، عن طريق الأصول السائلة فقط.

التقسيم الثاني

نسب النشاط

نسب النشاط (إدارة الأصول) تقيس قدرة الأصول على توليد إيرادات أو مبيعات. هذه النسب ربما تتضامن مع نسب السيولة. حيث أن الشركة تقيس السيولة عن طريق تحديد كيف يمكن للشركة تحويل أصولها المحددة إلى نقدية.

هذا التقسيم يتضمن نسبة دوران حسابات الاستحقاق، متوسط فترة التحصيل، معدل دوران المخزون م متوسط فترة البيع، دورة التشغيل، معدل دوران فترة التشغيل، معدل دوران الأصول.

١- معدل دوران حسابات الاستحقاق.

٢- متوسط فترة التحصيل.

٣- معدل دوران المخزون.

٤- متوسط فترة البيع.

٥- دورة التشغيل.

٦- معدل دوران دورة التشغيل.

٧- معدل دوران الأصول.

١- معدل دوران حسابات الاستحقاق:

وتقيس عدد المرات في المتوسط للشركة لتحصيل استحقاقها خلال الفترة

$$\text{معدل دوران حسابات الاستحقاق} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط حسابات الاستحقاق}}$$

حيث صافي المبيعات = إجمالي الأصول – [مردودات ومسموحات المبيعات + الخصم النقدي على المبيعات]

صافي المبيعات الآجلة = صافي المبيعات × نسبة الأجل

$$\text{متوسط حسابات الاستحقاق} = \frac{\text{رصيد حسابات الاستحقاق + رصيد حسابات الاستحقاق}}{٢}$$

النسبة المرتفعة لمعدل دوران حسابات الاستحقاق تكون ملائمة لأنها تعني أن الشركة تستخدم سياسات مبيعات آجلة فعالة.

مثال: احسب معدل دوران حسابات الاستحقاق وفقاً للبيانات الآتية:

- إجمالي الأصول ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه ٨٠% آجل
- مردودات ومسموحات المبيعات ٤٠.٠٠٠ جنيه
- الخصم المسموح به ٦٠.٠٠٠ جنيه
- رصيد أول لحسابات الاستحقاق ١٣٨.٠٠٠ جنيه وآخر المدة ١٥٠.٠٠٠ جنيه.

٢- متوسط فترة التحصيل:

هي عدد الأيام في المتوسط المطلوبة لتحصيل المستحقات

متوسط فترة التحصيل = ايام السنة (٣٦٥) ÷ معدل دوران حسابات الاستحقاق

العدد المنخفض (القليل) لمتوسط فترة التحصيل يكون مرغوب فيه لأنها تقيس فعالية سياسة الائتمان والتحصيل في الشركة

٣- معدل دوران المخزون:

يقيس عدد المرات في المتوسط، الترقيم فيها تحويل المخزون إلى مبيعات (الترقيم فيها بيع المخزون)

معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون

حيث:

- **ت. البضاعة المباعة = مخزون أول المدة + المشتريات – مخزون آخر المدة**
- **متوسط المخزون = (مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة) ÷ ٢**

معدل دوران المخزون يقيس سيولة المخزون، المعدل المرتفع لدوران المخزون يكون مرغوب فيه لأنه يعني أن الشركة لديها سياسة تسويقية عالية لكن أيضا يمكن أن الشركة وأداتها لا تحتفظ بمخزون كاف.

مثال: احسب معدل دوران المخزون وفقاً للبيانات الآتية:

- **تكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠.٠٠٠ جنيه**
- **رصيد المخزون أول المدة ٧٠.٠٠٠ جنيه وآخر المدة ٨٠٠٠ جنيه.**

٤- متوسط فترة البيع (ايام المخزون):

يقيس عدد المرات في المتوسط المطلوبة لبيع المخزون

= عدد أيام السنة (٣٦٥) ÷ معدل دوران المخزون

المعدل المنخفض لهذا المؤشر يكون مرغوب فيه لأنه يقيس سياسة إدارة المخزون الفعالة (فعالية سياسة إدارة المخزون)

٥- دورة التشغيل:

دورة التشغيل في المتوسط هي عدد الأيام المطلوبة لتحويل المخزون إلى مبيعات آجلة للعملاء وتحصيل هذه المديونية خلال الفترة.

دورة التشغيل = متوسط فترة التحصيل + متوسط فترة البيع

الايام القليلة لدورة التشغيل تكون مرغوب فيها لأنها تكون كمؤشر لفعالية سياسة البيع والتحصيل.

٦- معدل دوران دورة التشغيل:

هي عدد الأيام تقوم فيها الشركة باكتمال دورة التشغيل فيها خلال الفترة

معدل دوران دورة التشغيل = عدد أيام السنة (٣٦٥) / دورة التشغيل

النسبة (المعدل) المرتفع لتلك الدورة يكون محبب (مرغوب فيه)

٧- معدل دوران الأصول:

يقيس قدرة الأصول على توليد مبيعات.

= صافي المبيعات / متوسط إجمالي الأصول

متوسط إجمالي الأصول = (الأصول أول المدة + آخر المدة) ÷ ٢

يقيس كيف تستخدم الشركة أصولها في توليد المبيعات، وبناءً على ذلك، النسبة المرفقة تكون مرغوب فيها لأنها تفعل مؤشر على فعالية أنشطة البيع.

التقسيم الثالث

(نسب الربحية)

نسب الربحية تقيس مستوى المكاسب مقارنة بأساس محدد مثل المبيعات أو الأصول، أو رأس المال. هذه النسب يمكن تقسيمها إلى مجموعتين الأول علاقة الأرباح بالمبيعات والثانية علاقة الأرباح بالاستثمارات (الأصول أو رأس المال).

المجموعة الاولى: نسب علاقة المكاسب بالمبيعات:

هذه النسبة تحاول عمل علاقة بين أنواع متعددة من الإيرادات والمبيعات، المكاسب يمكن أن مجمل الربح، دخل التشغيل أو صافي الدخل بناءاً على هذه الفكرة لدينا ثلاث نسب

معدل مجمل الربح، معدل دخل التشغيل، معدل صافي ؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟

حيث هذه النسبة الثلاث متشابهة سوف نناقش الأخيرة

١- نسبة (مؤشر) الربحية لصافي الدخل

صافي الدخل هي القيمة الناتجة من خصم المصروفات من الإيرادات

= صافي الدخل / صافي المبيعات

النسبة المرتفعة لتلك النسبة يكون محبب (مرغوب فيه) حيث أنها نسبة الأرباح المحققة لكل واحد حقيقة (عملة) من المبيعات.

المجموعة الثانية: نسبة علاقة المكاسب بالاستثمارات

هذه النسب تحاول عمل علاقة بين الأرباح والاستثمارات لتقييم فعالية استخدام الموارد المالية (الاستثمارات) المتاحة

٢- العائد على الأصول:

يكون علاقة بين صافي الدخل وإجمالي الأصول

$$= \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{متوسط إجمالي الأصول [(أول + آخر) ÷ ٢]}}$$

٣- معدل العائد على حقوق الملكية:

يكون علاقة بين صافي الدخل ومتوسط حقوق الملكية

$$= \frac{\text{صافي الدخل المتاح للأسهم العادية}}{\text{متوسط حقوق الملكية [(أول + آخر) ÷ ٢]}}$$

حيث:

- **صافي الدخل المتاح للمساهمين العاديين = صافي الدخل – توزيعات الأسهم الممتازة**

التقسيم الرابع

نسب الأمان (الملاءة) (المديونية)

نسب المديونية (الرفع) تقيس مقدرة الشركة على البقاء فترة زمنية طويلة أيضا: هذه النسب تقيس استخدام الديون وحقوق الملكية لتمويل الأصول

هذه المجموعة تحتوى على نسبتين هما:

١- نسبة الديون على الأصول (نسبة المديونية)

وتقيس علاقة الديون بإجمالي الأصول

$$= \frac{\text{إجمالي الديون (الالتزامات)}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

حيث إجمالي الأصول = إجمالي الخصوم

هذه النسبة التي عدتها نسبة الأصول التي يتم تحويلها عن طريق المديونية النسبة المنخفضة لهذه النسبة يكون محبب (مرغوب فيه) لأنه يعني أن للشركة أصول كافية لتغطية ديونها والعكس صحيح.

٢- معدل تغطية الفوائد

عدد مرات صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب التي يتم بها تغطية مصروف الفوائد.

$$= \frac{\text{صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب}}{\text{مصروف الفوائد}}$$

هذه النسبة تعطي مؤشر عن مقدرة الشركة ????????????؟ مدفوعات ومصروف الفوائد عندما يحل ميعاد استحقاقها.

النسبة العالية، تكون محببة لأنها تعبر عن هامش الأمان لعمل مصروف الفائدة الثابتة.

المجموعة الخامسة

(نسب السوق)

تعيش الحالة الاقتصادية للشركة مع الحالة السوقية، المستثمرون يستخدموا هذه النسب لتقييم ومراقبة عمليات استثماراتهم.

هذه المجموعة تشتمل على ثلاث نسب:

١- العائد على السهم

٢- نسب سعر السهم الربحية

٣- معدل التوزيعات

١- العائد على السهم:

$$= \frac{\text{صافي الدخل المتاح للأسهم العادية}}{\text{متوسط عدد الأسهم المتداولة}}$$

ويقيس العائد من صافي الدخل لكل سهم من الأسهم العادية لذلك النسبة المرفقة يكون مرغوب فيها من المساهمين.

٢- نسب سعر السهم إلى ربحية (مضاعف الربحية):

المؤشر يوجد علاقة بين سعر السهم السوقي من الأسهم العادية والعائد على السهم

$$= \frac{\text{سعر السهم للسوق}}{\text{العائد على السهم}}$$

المؤشر يقيس ثقة المستثمر في الأرباح المستقبلية للشركة، النسبة المنخفضة تكون مرغوب فيها من المستثمرين لأنها تعني أن المستثمر يمكنه استرداد استثماراته بسرعة من خلال الأرباح المدفوعة للسهم.

٣- معدل التوزيع:

$$= \frac{\text{التوزيعات النقدية}}{\text{صافي الدخل}}$$

ويقيس نسبة الأرباح الموزعة في شكل توزيعات نقدية: الشركة التي لديها معدل ؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟ مرتفع في الغالب يكون لديها معدل منخفض للتوزيعات لان استثماراتها يجب من صافي الدخل من الأعمال.

حالة عملية(٥)

الميزانيــة العموميــة المقارنــة لشـركة الصــائغ خـلال العـامين المــاليين ٢٠١٧، ٢٠١٨ معروضة أدناه

القيمة بالألف جنيه

البند	٢٠١٧	٢٠١٨
النقدية	٣.٧٠٠	٤.٣٠٠
حسابات الاستحقاق	٢٣.٤٠٠	٢١.٢٠٠
المخزون	٧.٠٠٠	١٠.٠٠٠
الأراضي	٢٦.٠٠٠	٢٠.٠٠٠
المباني	٧٠.٠٠٠	٧٠.٠٠٠
مخصص اهلاك المباني	(١٥.٠٠٠)	(١٥.٠٠٠)
إجمالي الأصول	١٢٠.١٠٠	١١٠.٥٠٠
حسابات الدفع	٣١.٠٠٠	١٢.٣٧٠
الأسهم العادية	٦٩.٠٠٠	٧٥.٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٠.٠٠٠	٢٣.١٣٠
إجمــالي الخصــوم وحقــوق الملكية	١٢٠.١٠٠	١١٠.٥٠٠

شركة الصائغ في قوائمها المالية عن عام ٢٠١٨ في قائمة الدخل تضمنت ١٠٠.٠٠٠ جنيه مبيعات، ٦٠.٠٠٠ ت. البضاعة المباعة، صافي دخل ١٥.٠٠٠ج.

المطلوب:

حساب النسبة المالية التالية:

١- نسبة التداول (السيولة).

٢- نسبة السيولة (السريعة).

٣- معدل دروان حسابات الاستحقاق.

٤- معدل دوران المخزون.

٥- مؤشر الربحية.

٦- معدل دروان الأصول.

٧- العائد على الأصول.

٨- العائد على حقوق الملكية.

٩- نسبة المديونية (المديونية إلى إجمالي الأصول).

الحل

١- نسبة التداول (السيولة) = إجمالي الأصول ÷ إجمالي الخصوم

= (٤.٣٠٠ + ٢١.٢٠٠ + ١٠.٠٠٠) ÷ ١٢.٣٧٠

= ٢.٨٧ : ١.٠٠

٢- نسبة السيولة السريعة = (٤.٣٠٠ + ٢١.٢٠٠) ÷ ١٢.٣٧٠

= ٢.٠٦ : ١.٠٠

معدل دوران حسابات الاستحقاق

= ١٠٠.٠٠٠ ÷ (٢١.٢٠٠ + ٢٣.٤٠٠) / ٢

= ٤.٤٨ مرة

٤- معدل دوران المخزون = ٦٠.٠٠٠ ÷ (٧.٠٠٠ + ١٠.٠٠٠) / ٢

= ٧.٠٦ مرة

٥- مؤشر الربحية = (١٥.٠٠٠ ÷ ١٠٠.٠٠٠) × ١٠٠

= ١٥%

٦- معدل دوران الأصول = ١٥.٠٠٠ ÷ (١١.٥٠٠ + ١٢٠.١٠٠) / ٢

= ٠.٨٧ مرة

٧- العائد على الأصول = ١٥.٠٠٠ ÷ (١١.٥٠٠ + ١٢٠.١٠٠) / ٢

= ١٣%

٨- العائد على حقوق الملكية = ١٥.٠٠٠ ÷ (٦٩.٠٠٠ + ٧٥.٠٠٠) / ٢

= ١٠.٤١٧%

١٠- نسبة المديونية = ١٢.٣٧٠ ÷ ١١٠.٥٠٠ = ١١.٢٠%

حالة عملية(٦)

	٢٠١٧	٢٠١٨
صافي المبيعات	١.٧٥٠.٥٠٠	١.٨١٨.٥٠٠
ت. البضاعة المباعة	٩٩.٦٠٠.٠٠٠	١ :١١.٥٠٠
مجمل الربح	٧٥٤.٥٠٠	٨٠٧.٠٠٠
المصروفات البيعية والإدارية	٤٧٩.٠٠٠	٥١٦.٠٠٠
صافي دخل التشغيل	٢٧٥.٠٠٠	٢٩١.٠٠٠
مصروفات وخسائر أخرى		
مصروف الفوائد	١٤.٠٠٠	١٨.٠٠٠
صافي الدخل قبل الضرائب	٢٦١.٥٠٠	٢٧٣.٠٠٠
مصروف الضرائب	٧٧.٠٠٠	٨١.٠٠٠
صافي الدخل	١٨٤.٥٠٠	١٩٢.٢٠٠

الميزانية العمومية في ٢٠١٨/١٢/٣١

	٢٠١٧	٢٠١٨
الأصول الأصول المتداولة		
النقدية	٦٤.٢٠٠	٦٠.١٠٠
استثمارات قصيرة الأجل	٥٠.٠٠٠	٦٩.٠٠٠
حسابات الاستحقاق	١٠٢.٨٠٠	١١٧.٨٠٠
المخزون	١١٥.٥٠٠	١٢٣.٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة	٣٣٢.٩٠٠	٣٦٩.٩٠٠
الأصول الثابتة (بالصافي)	٥٢٠.٣٠٠	٦٠٠.٣٠٠
إجمالي الأصول	٨٥٢.٨٠٠	٩٧٠.٢٠٠
الخصوم وحقوق الملكية الخصوم المتداولة		
حسابات الدفع	١٤٥.٤٠٠	١٦٠.٠٠٠
ضرائب الدخل المستحقة	٤٢.٠٠٠	٤٣.٥٠٠
إجمالي الخصوم المتداولة	١٨٧.٤٠٠	٢٠٣.٥٠٠
السندات المستحقة	٢٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠

إجمالي الخصوم	٣٨٧.٤٠٠	٤٠٣.٥٠٠
حقوق الملكية		
أسهم عادية (٥ ج للسهم)	٣٠٠.٠٠٠	٢٨٠.٠٠٠
الارباح المحتجزة	١٦٥.٤٠٠	٢٨٦.٧٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٤٦٥.٤٠٠	٥٦٦.٧٠٠
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	٨٥٢.٨٠٠	٩٧٠.٢٠٠

؟؟؟؟؟؟؟؟ المبيعات على الحساب

والمطلوب: حساب النسبة التالية خلال عام ٢٠١٨ (المتوسط المرجح للأسهم العادية خلال عام ٢٠١٨ كان ٥٧.٠٠٠)

١- ربحية السهم

٢- العائد على حقوق الملكية

٣- العائد على الأصول

٤- نسبة التداول

٥- نسبة السيولة السريعة

٦- معدل دوران حسابات الاستحقاقات

٧- معدل دوران المخزون

٨- عدد مرات تغطية الفوائد

٩- معدل دوران الأصول

١٠- نسبة المديونية

الحل

(١) ربحية السهم = ٢٠٣.٠٠٠ ÷ ٥٧.٠٠٠ = ٣.٥٦ ج

(٢) معدل العائد على حقوق الملكية = ٢٠٣.٠٠٠ / ((٥٦٦.٧٠٠ + ٤٦٥.٤٠٠) / ٢) = ٢٠٣.٠٠٠ / ٥١٦.٠٥٠ = ٣٩.٣%

(٣) معدل دوران الأصول = ٢٠٣.٠٠٠ ÷ ((٩٧٠.٢٠٠ + ٨٥٢.٨٠٠) / ٢)

= ٢٠٣.٠٠٠ ÷ ٩١١.٥٠٠ = ٢٢.٣%

(٤) نسبة التداول = ٣٦٩.٩٠٠ ÷ ٢٠٣.٥٠٠ = ١.٨٢ :١

(٥) نسبة السيولة السريعة = ٢٤٦.٩٠٠ ÷ ٢٠٣.٥٠٠ = ١.٢١ :١

(٦) معدل دوران الاستحقاقات = ١.٨١٨.٥٠٠ ÷ ((١١٧.٨٠٠ + ١٠٢.٨٠٠) / ٢)

= ٨١٨.٥٠٠ ÷ ١١٠.٣٠٠ = ١٦.٥٠ مرة

(٧) معدل دوران المخزون = ١.٠١١.٥٠٠ ÷ ((١٢٣.٠٠٠ + ١١٥.٥٠٠) / ٢)

= ١.٠١١.٥٠٠ ÷ ١١٩.٢٥٠ = ٨.٥ مرة

(٨) معدل تغطية الفوائد = ٢٩١.٠٠٠ ÷ ١٨.٠٠٠ = ١٦.٢ مرة

(٩) معدل دوران الأصول = ١.٨١٨.٥٠٠ ÷ ٩١١.٥٠٠
= ٢ مرة

(١٠) نسبة المديونية = ٤٠٣.٥٠٠ / ٩٧٠.٢٠٠ = ٤١.٦%

القوائم المالية

القوائم المالية ذات الأغراض العامة (المشار إليها بـ "القوائم المالية") :

هي القوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات .

الغرض من القوائم المالية

وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لمنشأة والتي تفيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ، كما تبين القوائم المالية أيضاً نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها. ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تقدم البيانات التالية عن المنشأة :

(أ) الأصول .
و(ب) الالتزامات .
و(ج) حقوق الملكية .
و(د) الدخل والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر .
و(هـ) مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم بصفتهم هذه .
و(و) التدفقات النقدية .

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية المكونات التالية :

(أ) قائمة المركز المالي في نهاية الفترة .
و(ب) قائمة الدخل عن الفترة (الأرباح أو الخسائر) .
و(ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة .
و(د) قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن الفترة .
و(هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة .
و(و) الإيضاحات المتممة بما تشمله من ملخص بأهم السياسات المحاسبية وأية معلومات إيضاحية أخرى .

الخصائص العامة للقوائم المالية

١ - عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

على القوائم المالية أن تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة . ويتطلب العرض العادل أن تعكس القوائم المالية بشكل أمين آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقا للتعريفات وأسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية . ومن المفترض أن يتحقق العرض العادل للقوائم المالية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والإفصاح الإضافي كلما كان ذلك ضروريا .

٢ - الاستمرارية

يراعى عند إعداد القوائم المالية ، أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار . وعلى المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاولة النشاط أو لم يعد لديها بديل واقعي سوى أن تقوم بذلك .

وإذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار ، فعليها الإفصاح عن تلك الشكوك . وإذا كانت المنشأة لا تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية فعليها الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس الذي استخدمته في إعداد القوائم المالية وكذا السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة .

٣- أساس الاستحقاق المحاسبي
على المنشأة إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التدفقات النقدية .

٤- الأهمية النسبية و التجميع
على المنشأة عرض كل مجموعة من البنود المتماثلة ذات الأهمية النسبية بصورة منفصلة في القوائم المالية . وعلى المنشأة أن تعرض بشكل منفصل البنود غير المتماثلة في طبيعتها أو وظيفتها ما لم تكن غير ذي أهمية نسبية .

٥- المقاصة
على المنشأة ألا تقوم بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات ما لم يكن ذلك مطلوباً أو مسموحاً به بمقتضى معيار محاسبة مصري .
ولا يعتبر من قبيل المقاصة عرض الأصول بقيمتها الصافية بعد خصم التخفيضات الخاصة بها ومنها على سبيل المثال خصم التخفيض الناتج عن تقادم المخزون الراكد من بند المخزون وخصم الاضمحلال الناتج عن الديون المشكوك فيها من بند المدينين .

٦- فترة القوائم المالية
على المنشأة أن تصدر قوائمها المالية الكاملة (بما فيها المعلومات المقارنة) مرة في السنة على الأقل ، ويتعين على المنشأة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية
(أ) السبب في استخدام فترة أطول أو أقل من سنة .
و(ب) حقيقة أن مبالغ المقارنة في القوائم المالية غير قابلة للمقارنة على وجه الإطلاق .

٧- معلومات المقارنة
يتعين على المنشأة الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للفترة الحالية ما لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح بخلاف ذلك .

٨- الثبات في العرض
على المنشأة أن تحافظ على أسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى

هيكل ومحتويات القوائم المالية

قائمة المركز المالى

المعلومات الواجب عرضها فى قائمة المركز المالى

٥٤- تعرض مبالغ البنود التالية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي كحد أدنى :

(أ) الأصول الثابتة .
و(ب) الاستثمارات العقارية .
و(ج) الأصول غير الملموسة .
و(د) الأصول المالية.
و(هـ) الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .
و(و) الأصول البيولوجية .
و(ز) المخزون .
و(ح) العملاء والمديونيات الأخرى المستحقة على الغير .
و(ط) النقدية وما في حكمها .
و(ى) إجمالي الأصول المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع .
و(ك) الموردين والمديونيات الأخرى المستحقة للغير .
و(ل) المخصصات .
و(م) الالتزامات المالية.
و(ن) الأصول والالتزامات الضريبية .
و(س) الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة الجارية .
و(ص) الالتزامات ضمن المجموعات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع .
و(ع) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المدرجة ضمن حقوق الملكية .
و(ف) رأس المال المصدر والاحتياطيات التي تخص ملاك الشركة الأم .

الفصل بين المتداول وغير المتداول

تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في تبويبات منفصلة في قائمة المركز المالي

الأصول المتداولة

تبوب المنشأة الأصل على أنه أصل متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية :

(أ) تتوقع أن تسترد قيمته أو تنوى بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل المعتادة لها .
أو(ب) تحتفظ به في المقام الأول لغرض الاتجار .
أو(ج) تتوقع أن تسترد قيمته خلال اثني عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية .
أو(د) يكون الأصل في صورة نقدية أو ما في حكمها

الالتزامات المتداولة

تبوب المنشأة الالتزام على أنه التزام متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية :

(أ) تتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة لها .
أو(ب) تحتفظ به في المقام الأول بغرض المتاجرة .
أو(ج) يكون الالتزام مستحق التسوية خلال إثنى عشر شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية .

.قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

على المنشأة أن تفصح عن كافة بنود الدخل والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة في قائمتين منفصلتين أحداهما تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة دخل) والثانية تبدأ بالربح أو الخسارة وتعرض عناصر الدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل) .

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

على المنشأة – كحد أدنى – عرض مبالغ البنود التالية عن الفترة بصورة منفصلة في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) :

(أ) الإيرادات .

و(ب) تكاليف التمويل .

و(ج) نصيب المنشأة في أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

و(د) مصروف الضريبة (الضرائب الدخلية) .

و(هـ) مبلغ واحد يمثل مجموع :

(١) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) الناتج من العمليات غير المستمرة .

و(٢) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) المعترف به عن القياس بالقيمة العادلة (مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) لأصول أو مجموعة (مجموعات) أصول تمثل عمليات غير مستمرة أو الربح أو الخسارة الناتج عن التصرف في تلك الأصول أو المجموعات .

و(و) الربح أو الخسارة .

٨٣- على المنشأة الإفصاح في نهاية قائمة الدخل عن أرباح أو خسائر الفترة موزعة بين :

(١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة .

و(٢) ملاك الشركة الأم .

فحص بنود قائمة الدخل

البيان	السنة الحالية	السنة السابقة
صافي المبيعات	*****	*****
تكلفة البضاعة المباعة	(****)	(*****)
مجمل الربح	******	*****
- مصروفات ادارية وعمومية	(***)	(***)
- مصروفات تمويلية	(***)	(***)
- مخصصات بخلاف الاهلاك	(***)	(***)
+ الفوائد الدائنة	***	***
+ ايرادات اخرى	****	***
صافي ربح النشاط	****	****
** أرباح (خسائر) رأسمالية	**	**
** أرباح (خسائر) فروق العملة	**	**
صافي الربح قبل الضريبة	**	**
- ضريبة الدخل	**	**
صافي ربح العام	***	***

**** فحص صافي المبيعات :-**

صافي المبيعات =

ايراد المبيعات – مردودات ومسموحات المبيعات – خصم مسموح به
وعلى ذلك فانه يجب على الفاحص الضريبي عند فحص هذا البند مراعاة ما يلي بعد التحقق من دقة وقوة نظام الرقابة الداخلية المطبق

١- التعرف على السياسة المتبعة في البيع سواء البيع نقدي أم بيع آجل والحصول على كشف تحليلي بالمبيعات المحلية والصادرات والمبيعات النقدية والآجلة ويكون هذا الكشف موزع شهريا على مدار شهور العام

٢- التعرف على كافة الأصناف المباعة وحصر كمي لكميات المبيعات من كل صنف وسعر البيع لهذا الصنف مقارنة بأسعار بيعه في السنوات السابقة

٣- مناقشة الممول او ممثله القانوني تفصيلا عن سياسة التسعير المتبعة وسياسة الخصم المطبقة

٤- الحصول على بيان تحليلي بقيمة المبيعات الشهرية المقر عنها لدى مأمورية الضرائب على القيمة المضافة ومطابقتها مع قيمة المبيعات المدرجة بقائمة الدخل وفي حالة عدم التطابق تتم مناقشة الممول او وكيله صراحة في اسباب الاختلافات مع ضرورة اخطار ضرائب القيمة المضافة بذلك

٥- التحقق من جدية وقانونية مستندات البيع (فواتير البيع) من حيث مدى استيفائها للشروط الشكلية والقانونية وكذلك صحتها الحسابية وفي حالة وجود أي فواتير ملغاة يجب التأكد من ان المنشأة تحتفظ بأصل وصورة الفواتير الملغاة

٦- التحقق من خروج البضاعة المباعة من المخازن بمراجعه كروت الصنف واذون الصرف مع فواتير البيع مع ضرورة التحقق من ان مردودات المبيعات ثبت دخولها للمخزن من واقع كروت الصنف واذون المرتجع للتحقق من عدم صوريتها

٧- التحقق من اثبات كافة المبيعات بالدفاتر وذلك بمطابقة قيمة فواتير البيع مع ارقام المبيعات بالدفاتر المساعدة (يومية المبيعات) وما ورد بدفتر يومية النقدية (المبيعات النقدية) وما ورد بدفتر استاذ مساعد العملاء (المبيعات الآجلة)

٨- عمل ما يلزم من مطابقات بين ارقام المبيعات المثبتة بالدفاتر والبيانات الواردة للمأمورية من جهات التعامل (نماذج ٤١) والتأكد من ان هذه البيانات تخص السنة محل الفحص

9- بالنسبة للصادرات يجب التحقق من مستنداتها كاملة ووصفها وقيمة الصادرات المنفذة بالعملة الأجنبية والمحلية وتاريخ الافراج الجمركي عنها وتتبع تحصيل قيمة الصادرات من واقع كشوف حساب البنك ويجب الحصول على بيان تحليلي بمبيعات التصدير موضحا به تاريخ التعامل ورقم الفاتورة وتاريخها والقيمة بالعملة الأجنبية وسعر الصرف بين العملة الأجنبية وعملة التعامل (الجنية المصري) والمستخدم للاثبات الدفتري لمبيعات التصدير وذلك حتى يتم مراجعه أسعار الصرف للعملة الأجنبية المستخدمة ومقارنتها مع أسعار الصرف الواردة بالتعليمات التنفيذية الصادرة عن المصلحة في نفس التاريخ وذلك لأجل احتساب فروق العملة واضافتها للوعاء إن وجدت

كما أنه لابد من مراجعة مبيعات التصدير وذلك بمطابقة فواتير التصدير مع الصورة المعتمدة من شهادة الصادر الجمركية (نموذج ١٣) والتي تفيد تمام التصدير باسم المنشأة وذلك على مستوى الكميات والقيم

تدريب

قدمت شركة الأمل التجارية شركة تضامن الإقرار الضريبي الخاص بعام 2012 والمستند إلى حسابات منتظمة وعند فحص المبيعات تبين الآتي:

- عند مطابقة بيانات الخصم تحت حساب الضريبة تبين للمأمور وجود توريدات مبلغ 650جنيه ضمن بيان تعاملات الشركة خلال السنة الواردة للإدارة المركزية للخصم والتحصيل الخصم تحت حساب الضريبة وغير مدرجه بالدفاتر ضمن

مبيعات المنشأة علما بأن إجمالي مبيعات المنشأة خلال العام بلغت 6584500جنيه0

- عند مراجعه مبيعات التصدير تبين للمأمور من واقع البيان التحليلي المقدم من المنشأة أنها عبارة عن عدد 2 فاتورة وكانت بياناتها كالتالي :

. أ- قيمة الفاتورة 7800 دولار بتاريخ 2012/2/24 وتم إثبات المعاملة بسعر الصرف للدولار فى تاريخ التعامل 6,75 جنيه وبفرض إن سعر الصرف فى تاريخ التعامل من واقع التعليمات التنفيذية للفحص فى تاريخ التعامل 6,8500 جنيه .

ب- قيمة الفاتورة 8300 دولار بتاريخ 2012/6/25 وتم إثبات المعاملة بسعر الصرف للدولار فى تاريخ التعامل 6,79 جنيه بفرض أن سعر الصرف فى تاريخ التعامل من واقع التعليمات التنفيذية للفحص في تاريخ التعامل 6,8900 جنيه

المـــطلوب

بيان كيفية معالجة بند المبيعات ضريبياً.

الحــــــل

أ - بالنسبة للتوريدات لإحدى الجهات الغير مسجلة ضمن إيرادات الشركة وقيمتها 650 جنيه تضاف لصافى الوعاء الضريبى .

ب- بالنسبة لمبيعات التصدير ونظرا لانخفاض سعر الصرف المستخدم لإثبات المعاملة فى تاريخ التعامل بالدفاتر عن سعر الصرف فى تاريخ التعامل الوارد بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (...) لسنة ... لذا يتم إضافة الفرق لصافى الوعاء الضريبى وذلك كما يلى :

قيمة التعامل بالدولار × (سعر الصرف المستخدم لإثبات المعاملة فى تاريخ التعامل —سعر الصرف وفقاً للتعليمات التنفيذية رقم (..) لسنة ....)

= 7800 $ × (6,8500 − 6,7500) = 780,00 جنيه

= 8300 $ × (6,8900 − 6,7900) = 830,00 جنيه

فروق سعر الصرف بين المستخدم لإثبات المعاملة والتعليمات التنفيذية 1610 جنيه

<u> وفي حالة وجود فروع محلية أو خارجية أو وكلاء بالعمولة يجب على الفاحص التحقق مما يلي :-</u>**

<u>١ـ الفروع المحلية :-</u>

لا تمثل منشأة مستقلة بل منشأة تابعة للمركز الرئيسي ويراعى بالنسبة للبضائع المرسلة من المركز الرئيسي الى الفروع الا يتم اثباتها كمبيعات الا في حدود ما قام الفرع ببيعه مع ضرورة ان تتضمن قوائم الجرد في نهاية العام البضاعة الباقية لدى الفرع بالتكلفة

<u>٢ـ الفروع الخارجية :-</u>

يراعى تقييم البضاعة المرسلة اليها على أساس سعر البيع وادراجها ضمن مبيعات المركز الرئيسي لأن هذه الفروع تعد منشآت مستقلة من الناحية الضريبية

وفي نهاية العام لا تدخل البضائع الباقية لدى هذه الفروع ضمن قوائم الجرد بالمركز الرئيسي

<u>٣ـ بضاعة الأمانة :-</u>

حيث ترسل البضاعة للوكلاء لبيعها لصالح المنشاة مقابل عمولة يتم منحها للوكيل وهي تعامل ضريبيا معاملة الفروع المحلية مع تحمل المنشأة وليس الوكيل لكافة تكاليف الشحن والتقل

<u>٤ـ مسحوبات صاحب المنشأة :-</u>

لا تدرج ضمن المبيعات لانها تقوم بسعر التكلفة ويتم خصمها من المشتريات

<u>فحص تكلفة البضاعة المباعة</u>

البيان	المبلغ
اجمالي قيمة المشتريات	*******
+ مصروفات نقل للداخل	*******
- مردودات ومسموحات المشتريات	(****)
- خصم مكتسب	(****)
= صافي المشتريات	****
+ مخزون أول المدة	******
= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	*******
- مخزون آخر المدة	(****)
= تكلفة البضاعة المباعة	*****

ويجب على الفاحص عند فحص تكلفة البضاعة المباعة مراعاة الضوابط التالية :

١- التحقق من الجانب الشكلي والموضوعي والقانوني لكافة فواتير المشتريات وصحتها الحسابية وانها تخص الفترة محل الفحص

٢- التحقق من ان فواتير الشراء تخص بضاعة وليس اصول رأسمالية

٣- التحقق من ان كافة البيانات الواردة للمأمورية من جهات التعامل والجمارك والمأموريات الخرى تخص مشتريات نفذتها المنشأة قد تم اثباتها دفتريا

٤- مطابقة فواتير المشتريات الاجلة مع سجل الموردين واوراق الدفع

٥- مطابقة فواتير المشتريات النقدية مع دفتر النقدية

٦- التأكد من دخول البضاعة للمخازن ومطابقة الكميات الواردة بالفواتير مع كروت الصنف

٧- التأكد من ان مردودات المشتريات تم اثباتها بتكاليف الحصول عليها وانها تخص الفترة الضريبية ومثبت خروجها بكروت الصنف

٨- التأكد من قيم مسموحات المشتريات والخصم المكتسب ومصروفات النقل للداخل والتحقق من كونها مثبته دفتريا

وتخص الفترة الضريبية

٩-التأكد من شرط التسليم هل هو شحن وتسليم محل البائع ام تسليم محل المشترى

١٠-التأكد من ان قيم المشتريات بدون فواتير قليلة بالقياس باجمالي المشتريات وأنها ترتبط بجهات يصعب الحصول منها على فواتير

١١- التأكد من ان المشتريات في نهاية الفترة والتى مازالت بالطريق قد تم ادراجها ضمن قوائم الجرد

١٢- ضرورة الحصول على بيان تحليلي شهري للمشتريات المحلية موضحا به رقم الفاتورة واسم المورد وقيمة وكمية المشتريات وكذلك بيان تحليلي بالشهادات والمشتريات المستوردة موضحا به رقم اذن الافراج الجمركي وتاريخه ومشمول الشهادة وقيمتها بالعمله الأجنبية وسعر الصرف المستخدم وقيمتها بالجنيه

١٣- ضرورة مطابقة المشتريات الشهرية من واقع اقرارات ضريبة القيمة المضافة مع المشتريات المسجلة بالدفاتر

<u> بالنسبة لمخزون أول المدة :-</u>**

وهو عبارة عن مخزون اخر المدة للسنة السابقة ويمكن التحقق منه بالرجوع الى قائمة المركز المالي للسنه السابقة ودراسة اي تعديلات اجريت عليه وهل سبق اعتمادة بالفحص ام لا مع ضرورة الحصول على صورة ضوئية من محضر الجرد موضحا بها :-

- الجرد الكمي لأصناف المخزون

- سعر تكلفة كل صنف

<u> بالنسبة لمخزون آخر المدة :-</u>**

يجب على الفاحص مراعاة الضوابط التالية :-

١- الحصول على صورة ضوئية من محضر الجرد موضحا بها كميات وتكلفة الأصناف الموجودة بالمخازن تفصيلا

٢- التتبع المادي لبعض عناصر المخزون ومقارنتها بالتكلفة المدرجة لمخزون أول المدة مع تكلفة المشتريات خلال العام من نفس الصنف وتكلفته كمخزون آخر المدة ومقارنة هذه التكلفة بسعر البيع لذات الأصناف خلال العام

٣- التحقق من شمول قوائم ومحاضر الجرد للمشتريات التي اجريت قبل نهاية العام ولم تصل بعد وكذلك ارصدة البضاعة لدى الفروع المحلية وبضاعة الأمانة لدى الوكلاء

٤- التحقق من صحة وسلامة بطاقات الصنف من الناحية الحسابية والمستندية

٥- التحقق من الوجود الفعلي لأرصدة المخزون ومطابقتها مع المدرج بقوائم الجرد

٦- التحقق من سياسة الصرف المتبعة وانها تتوافق مع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) والتي تسمح باستخدام اي من :-

- طريقة الوارد أولا يصرف أولا

- طريقة المتوسط المرجح

مع ضرورة التأكد من التطبيق السليم للطريقة المستخدمة حسابيا ومحاسبيا

٧- التأكد ان طريقة تقييم المخزون المتبعة تتفق مع معايير المحاسبة المصرية والتي يتم فيها تحديد قيمة المخزون على أساس التكلفة او صافي القيمة البيعية ايهما اقل مع مراعاة الآتي :

** ان تكلفة المخزون تشمل تكاليف الشراء بالاضافة الى النفقات الأخرى المرتبطة بالشراء وحتى وصول المنتج للمخازن

** أن صافي القيمة البيعية للمخزون تتمثل في السعر المقدر للبيع مخصوما منه النفقات اللازمة لاتمام عملية البيع

**** في المنشآت الصناعية :**

عند فحص المخزون في هذه المنشآت يجب مراعاة الآتي :

١- مقارنة اجمالي تكاليف الانتاج بالقوائم المالية مع قوائم التكاليف المعدة في المنشاة

٢- التأكد من استلام المخازن لوحدات الانتاج التام واثباتها في بطاقات الصنف

٣- التأكد من ان كمية الانتاج التام تتوافق مع الطاقات الانتاجية المتاحة (الالات والافراد) وتحري اسباب الانخفاض ان وجدت

٤- التأكد من ان تكلفة انتاج الوحدة خلال الفترة الضريبية محل الفحص قريبة من نظيرتها بالفترات السابقة وتحري اسباب الاختلاف ان وجدت

٥- التحقق من ان قيمة مخزون اخر المدة تتضمن

** تكلفة الانتاج التام وفقا لبطاقات الصنف وقوائم الجرد

** تكلفة الانتاج الغير تام والمواد الخام والوقود عن طريق الجرد الفعلى ويتم تحديد قيمة الانتاج الغير تام على أساس اجمالي تكاليف المواد الخام والأجور والمصروفات الصناعية الأخرى المستخدمة في تلك الوحدات في نهاية العام

فحص المصروفات التمويلية

وهي عبارة عن العوائد المدينةالتي تتحملها المنشاة نظير الاقتراض من خارج المنشأة ولمراجعه هذا البند يجب أولا عمل الآتي :-

١- الحصول على بيات تحليلي بمقدار القروض التي حصلت عليها المنشاة وبياناتها

٢- الحصول على كشوف الحساب للبنوك والتعرف على المدفوعات التي تمت خلال العام سواء من اصل القرض او فوائد

ويجب على الفاحص عند فحص هذا البند مراعاة الضوابط التالية:

١- تخصم العوائد الدائنة الغير خاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونا من العوائد المدينة وذلك طبقا للمادة ٢٣ من القانون

٢- اذا كانت العوائد المدينة مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة او المعفيين منها فلا تعد من التكاليف واجبة الخصم ويتم ردها لصافي الربح طبقا لحكم البند ٥ من المادة ٢٤ من القانون

٣- الفوائد المسددة على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنه المالية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية لاتعد من التكاليف واجبة الخصم وفقا لنص البند ٤ من المادة ٢٤ من القانون

4- تكاليف التمويل والاستثمار المتعلقة بالايرادات المعفاة قانونا من الضريبة لا تعد من التكاليف واجبة الخصم طبقا للبند ٦ من المادة ٢٤ من القانون

س/ كيف يتم تحديد تكاليف التمويل والاستثمار المتعلقة بالايرادات المعفاة ؟

ج / يتم تحديدها بالطرق التالية :-

١- طريقة التخصيص

ويتم اتباعها اذا كانت كل الايرادات المتولدة من هذا التمويل معفاة قانونا من الضريبة

٢- طريقة التقييم النسبى

ويتم اتباعها اذا كانت الايرادات المتولدة من هذا التمويل منها ايرادات خاضعة للضريبة وايرادات معفاة من الضريبة

٥- لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الفوائد التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية عن القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد عن اربعة امثال حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية المعدة في ضوء معايير المحاسبية المصرية

مع العلم أن :-

حقوق الملكية =

راس المال المدفوع + الاحتياطيات + الأرباح المحتجزة

وفي حالة وجود خسائر مرحلة

يتم خصمها من الاحتياطيات فقط ولا يتم الخصم من رأس المال المدفوع المخصصات بخلاف الاهلاك

عند فحص هذا البند يجب على الفاحص التأكد من أن المنشاة قامت برد هذه المخصصات الى الوعاء الضريبي عند اعداد الاقرار

حيث انه وفقا للبند ١ من المادة ٢٤ من القانون :

"لا تعد من التكاليف واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف انواعها "

وعلى الفاحص التحقق من ان قيمة تلك المخصصات المحملة على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي ذات القيمة المضافة للوعاء الضريبي بالاقرار

فحص المصروفات العموميةوالادارية

ويقصد بها كافة المصروفات التي تخص النشاط ككل والمرتبطة بالفترة الزمنية محل المحاسبة وهي تتكون من العديد من البنود مثل :

الأجور – الايجار – التأمينات الاجتماعية – الكهرباء والمياة – الاهلاكات – التبرعات – الديون المعدومة – التأمين – الرسوم والضرائب – الغرامات والتعويضات – الدعاية والاعلان – مصروفات السفر والانتقال – الاكراميات – مصروفات التاسيس

وعلى الفاحص عند فحص هذه البنود مراعاة الضوابط التالية

١- مراعاة الشروط الواجب توافرها في النفقات المسموح بخصمها والواردة في المادة ٢٢ من القانون وهي :-

** أن تكون مرتبطة بأعمال المنشأة

** أن تكون حقيقية ومؤكدة

** أن تكون مؤيدة بمستندات فيما عدا تلك التكاليف التي جرى العرف على عدم وجود مستندات لها وتعتمد في حدود ٧% من اجمالي المصروفات العمومية والادارية المؤيدة بالمستندات

** ألا يكون مبالغا فيها

** أن تكون ايرادية وليست رأسمالية

** أن تكون خاصة بالسنة المالية

**** عند فحص بند الأجور :-**

يجب على الفاحص مراجعة الأجور الشهرية المسددة والمثبتة بدفتر اليومية العامة والتأكد من جدية صرفها كما يجب عمل مطابقة بين ما ورد بكشوف الأجور وما ورد بتسويات كسب العمل وسجلات التأمينات الاجتماعية والتحقق من عدم وجود اختلافات بينها

ويجب على الفاحص مراعاة الضوابط التالية :-

١- أن الأجور المحملة على قائمة الدخل لا تتضمن ضريبة المرتبات حيث أنها عبء يتحمله الموظف

٢- أن الأجور لا تتضمن أي حصص أرباح أو أرباح أسهم موزعة أو مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين لحضور الجمعيات العمومية

٣- أن الأجور المسجلة لا تتضمن ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الادارة من مكافآت عضوية وبدلاتها

٤- أن الأجور لا تتضمن حصة العاملين في الأرباح المقرر توزيعها طبقا للقانون

٢- عند فحص بند الايجار :-

يجب على الفاحص التأكد من عقود الايجار ومراجعه بياناتها ومدتها والقيمة الايجارية ومعاينة الأماكن المستأجرة على الطبيعة ومتابعه ما يحدث من تغيير في القيمة الايجارية عن السنوات السابقة مع استبعاد ما لايخص السنة من ايجارات مدفوعه مقدما وكذلك ما يخص المباني التي انتهت عقود ايجارها او المستغلة في غير اغراض العمل في المنشأةومطابقة ايصالات الايجارات المسددة خلال السنه مع المحمل بقائمة الدخل ومع المدرج بدفتر المدفوعات النقدية

٣- عند فحص بند التأمينات الاجتماعية :-

والمقصود بها هي حصة صاحب العمل في المبالغ المدفوعة للتأمينات الاجتماعية ويجب على الفاحص مراجعة ايصالات السداد والتأكد من أنها تخص عاملين بالشركة مثبتة بسجلات الأجور والتأكد من أن المحمل على قائمة الدخل هو حصة المنشأة فقط والتي تعادل ثلثي المسدد من واقع الايصالات

كما يجب على الفاحص مطابقة المبالغ المسددة مع المدرج بدفتر يومية المدفوعات والحصول على استمارة (٢) تامينات لمطابقتها مع ما هو مدرج دفتريا

٤- عند فحص بند التبرعات :-

يجب على الفاحص مراجعة كافة التبرعات مستنديا والتحقق من جدية دفعها ومطابقة تلك المبالغ مع المدرج بدفتر يومية المدفوعات النقدية

** وأغراض حساب الضريبة :-

يجب على الفاحص تطبيق ما ورد بالمادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث يتم معالجة التبرعات ضريبيا على النحو التالي :-

- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الادارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بكاملها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم

- التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ودور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يجاوز ١٠% من صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات

- التبرعات المدفوعة لأفراد أو لجهات اجنبية لا تعد من التكاليف واجبة الخصم

٥- عند فحص الديون المعدومة :-

وهي تلك الديون التي ثبت بشكل مؤكد عدم امكانية تحصيلها ومحاسبيا يتم اتباع طريقة الحذف المباشر لها حيث يتم استبعادها من حسابات المدينون وتحمل على ح/ ملخص الدخل من ضمن المصروفات

**** ولأغراض حساب الضريبة :**

يجب على الفاحص التأكد من تطبيق حكم المادة ٢٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي اشترطت لاعتماد الديون المعدومة من التكاليف واجبة الخصم ما يلي :-

- أن يكون لدى المنشأة دفاتر منتظمة

- أن يكون الدين مرتبط بنشاط المنشاة

- أن يكون قد سبق ادراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة

- أن تكون المنشأة قد اتخذت الاجراءات الجادة لتحصيل الدين ولم تتمكن المنشأة من تحصيلة بعد ١٨ شهر من تاريخ الاستحقاق

س/ ما هي الاجراءات الجادة لاستيفاء الدين ؟

ج/ يعتبر من الاجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي :-

١- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك

٢- صدور حكم من المحكمة بالزام المدين بسداد قيمة الدين

٣- المطالبة بالدين في اجراءات تنفيذ حكم بافلاس المدين

**** مع ملاحظة**

أنه اذا تم تحصيل دين قد سبق اعدامة أو اعدام جزء منه لاحقا وجب ادراج المحصل والذى سبق اعتمادة كديون معدومة ضمن الايرادات الخاضعة للضريبة فى سنة التحصيل

٦- عند فحص بند العمولات المدفوعة للغير :-

يجب على الفاحص أولا التحقق من مستندات صرف العمولات ومطابقتها مع العقود المبرمة مع الوكلاء والتحقق من أن المحمل على قائمة الدخل يخص السنة المالية محل المحاسبة وكذلك مراجعة ما تم سدادة مع المثبت بدفتر يومية المدفوعات

**** وأغراض حساب الضريبة :**

يجب على الفاحص عند فحص هذا البند مراعاة الضوابط التالية :

- اذا كانت تلك العمولة مدفوعة لشخص طبيعي ليس له ملف ضريبي في تلك الحالة لا يتم اعتمادها من التكاليف واجبة الخصم

- اذا كانت تلك العمولة مدفوعة لاحد الأشخاص الذين لهم ملف ضريبي وسجل تجاري ومتصلة بمباشرة المهنة فانه يتم اعتمادها ضمن المصروفات المعتمدة واخطار المامورية المختصة بما حصل عليه الشخص من عمولات

- اذا كانت العمولة مدفوعة لأحد الأشخاص الذين لهم ملف ضريبي وسجل تجاري ولكنها غير متصلة بمباشرة المهنة فانها تخضع لأحكام م ٥٧ من القانون ويجب على المنشاة خصم الضريبة المستحقة عنها بنسبة ٢٠% وتوريدها للمأمورية المختصة

٧- عند فحص الضرائب والرسوم :-

يجب على الفاحص مراجعة تلك الرسوم والضرائب المسددة مستنديا والتحقق من اثباتها وقيدها بالدفاتر بقيمتها الصحيحة وهي مثل :

رسوم الغرفة التجارية وكذلك اي ضرائب مسددة

**** ولاغراض حساب الضريبة :**

يجب على الفاحص عدم اعتماد الضريبة التي تؤديها المنشأة بموجب هذا القانون ضمن التكاليف واجبة الخصم اعمالا للمادة ٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

٨- عند فحص التعويضات والغرامات :-

يجب على الفاحص عند فحص هذا البند التحقق من مستندات السداد وجديتها والتحقق من التسجيل المحاسبي لها ومطابقة المستندات مع المسجل بدفتر يومية المدفوعات

ولأغراض الضريبة يجب على الفاحص مراعاة التالى :-

**** التعويضات والجزاءات المالية والغرامات الناتجة عن اعمال المنشاة وتكون نتيجة للمسئولية التعاقدية تعتبر من التكاليف واجبة الخصم**

**** الغرامات والجزاءات المالية والتعويضات التي تكون متعلقة بمخالفات جنائية أو التي لها صفة شخصية لا تعد من التكاليف واجبة الخصم**

٩- عند فحص أقساط التأمين :-

وهي عبارة عن قيمة أقساط التأمين المدفوعة عن بوالص التأمين والخاصة بالتأمين على ممتلكات وأصول المنشأة ضد السرقة او الاختلاس او الحريق وكذلك التأمين ضد أخطار العقود في شركات المقاولات

ويجب على الفاحص مراجعة تلك البوالص للتأكد من نوعية التأمين وهل هو خاص بأصول المنشأة من عدمه ومراجعة ايصالات السداد وفترات التأمين والتسجيل بيومية المدفوعات والتأكد من أن المنشأة قد حملت الحسابات بما يخص السنه المالية فقط

١٠- المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة للادخار والمعاش :-

على الفاحص أولا التأكد من ان هذه المبالغ تخص السنة المالية ومراجعة سياسة تلك الصناديق والاطلاع على اللائحة الخاصة بها ومراجعة توقيتات وقيم المبالغ المخصومة ومدى اعتمادها من الادارة المالية للشركة

ولأغراض الضريبة :-

يجب على الفاحص التحقق من استيفاء الشروط الواردة بالمادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة ٣٠ من اللائحة التنفيذية للقانون وهي :-

١- أن تكون أموال الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة ومستقلة عن حساباتها بالبنوك

٢- أن يتم استثمار هذه الأموال لحساب الصندوق

٣- أن تكون للصندوق دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة

5- ألا تتجاوز المبالغ المستقطعة ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين السنوية بشرط أن يكون للنظام لائحة خاصة وبشروط خاصة

١١- عند فحص نفقات الدعاية والاعلان :-

يجب على الفاحص المراجعة المستندية لنفقات الدعاية والاعلان المسددة والتحقق من كونها تخص المنشأة وتخص السنة المالية محل المحاسبة ومراجعة القيد بالدفاتر

** ولأغراض الضريبة :

يجب على الفاحص مراعاة التالي :-

- بالنسبة للاعلانات المستديمة

يعد ٢٥% منها من التكاليف واجبة الخصم

- الحملات الاعلانية

يتم اعتمادها كنفقة ايرادية مؤجلة وتستهلك على مدار ٣:٥ سنوات

- الاعلانات الدورية

تعتمد من التكاليف واجبة الخصم

اهلاك الأصول الثابتة

هو مقدار النقص التدريجي في قيمة الأصول الثابتة نتيجة للاستخدام او التقادم او مضي المدة وهو يعد مصروف غير نقدي

ولمراجعة وفحص هذا البند يجب على الفاحص مراعاة الآتي :

١- التحقق من ملكية المنشأة للأصل المحتسب له اهلاك ومراجعة مستندات اقتناء الأصل والتحقق من صحة تكلفة الأصول الثابتة المسجلة من واقع سجل الأصول الثابتة

٢- التحقق من أن قيمة الاهلاك المحاسبي المدرج بقائمة الدخل قد تم اضافتها الى صافي الربح بكشف التعديلات بالاقرار الضريبي

٣- مراجعة طريقة احتساب الاهلاك التي تتبعها المنشأة والتأكد من تطبيقها بالشكل الصحيح وان المنشاة تتبع سياسة الثبات بخصوصها

ولأغراض الضريبة يتم احتساب الاهلاك الضريبي في ضوء أحكام المواد ٢٥&٢٦&٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على النحو التالي :-

١- مراجعة ارصدة أول المدة لكل مجموعة من الأصول من الفحص السابق وتحديد رصيد أول المدة المعتمد ضريبيا وهو يعادل :

تكلفة الأصل – مجمع الاهلاك

٢- تحديد مقدار تكلفة الاضافات المعتمدة للأصول من واقع المستندات والممثلة في فواتير ومستندات الشراء والتأكد من اثباتها بالدفاتر

٣- تحديد ما اذا كان هناك اصول ينطبق عليها شروط احتساب الاهلاك المعجل (الاضافي) من عدمه وهي :

الالات والمعدات المشتراة جديدة أو مستعملة والتي تم استخدامها في الانتاج وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الأصول وبمعدل ٣٠% من قيمة الاضافات بشرط قيام الممول بالاخطار بذلك

٤- احتساب اساس الاهلاك المنصوص علية في المادة ٢٥ من القانون كما يلي :

رصيد صافي القيمة الدفترية للأصول أول المدة ‏‏‏‏‏ ***‏**

+ الاضافات المعتمدة مستنديا ‏ **‏**

- ثمن البيع أو التعويض ‏ (**)‏

- الاهلاك المعجل (٣٠% من الاضافات) ‏ (**)‏

وذلك للالات والمعدات فقط

= أساس الاهلاك ‏ *‏**

ويجب ملاحظة أن أساس الاهلاك لة الاحتمالات التالية :-

**** رقم سالب يتم اضافته لصافي الربح**

**** رقم موجب اقل من أو يساوي ١٠٠٠٠ يعتبر بكامله اهلاك**

**** رقم موجب اكبر من ١٠٠٠٠ يتم ضربة في نسب الاهلاك الضريبي بالقانون وهي :-**

١- ٥% من تكلفة شراء او انشاء او تجديد او تطوير او اعادة بناء اي من المباني والانشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات بطريقة القسط الثابت

٢- ١٠% من تكلفة شراء او تطوير او تحسين او تجديد اي اصل من الأصول المعنوية التي يتم شرائها بما في ذلك شهرة المنشأة

بطريقة القسط الثابت

٣- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج واجهزة تخزين البيانات بنسبة ٥٠% من أساس الاهلاك

٤- الاصول الأخرى بنسبة ٢٥% من أساس الاهلاك

فحص الفوائد الدائنة

وهي عبارة عن قيمة الفوائد المتصلة بالنشاط كما في حالات البيع بالتقسيط وفي هذه الحالة يجب على الفاحص مايلي :-

**** التحقق من الفوائد الدائنة التي تم احتسابها من واقع مراجعة المدرج بكشوف حساب البنك**

**** التحقق من قدر الفوائد المحتسبة على عمليات البيع بالتقسيط والتأكد من كونها تخص السنة المالية ومثبتة دفتريا**

فحص الايرادات الأخرى

ويقصد بها اي ايرادات غير مرتبطة بمزاولة النشاط وخاضعة للضريبة مثل :

ايرادات تأجير جزء من المبنى أو ايرادات عمولات محصلة

ويجب على الفاحص التحقق من قيمتها من واقع المستندات المثبتة ومطابقتها مع ما ورد من اخطارات من جهات التعامل

وكذلك التحقق من الايرادات الأخرى المثبتة دفتريا

أرباح (خسائر) فروق العملة

ويظهر هذا البند في المنشآت التي تتعامل شراء وبيعا بالعملات الأجنبية ويجب على الفاحص الآتي :-

- مراجعة حساب التغير في سعر الصرف ومراجعة مقدار الفروق المدينةوالدائنة من واقع هذا الحساب والتأكد من صحة حسابها

- مراجعة أرصدة المدينين والدائنين بعملة اجنبية والتأكد من اثبات كافة العمليات المرتبطة بها دفتريا

ولأغراض حساب الضريبة يجب على الفاحص ما يلي :-

١- مراجعة كافة العمليات المنفذة بعملة اجنبية على سبيل الحصر والتحقق من قيمة كل عملية وتاريخ تنفيذها وسعر الصرف المستخدم في تنفيذها

٢- الحصول على شهادة من بنوك التعامل بمقدار وقيمة العمليات التي تم تمويل العملة الأجنبية لها عن طريق البنك وتلك التي تم تمويلها ذاتيا بخصوص عمليات الاستيراد

٣- الحصول على شهادة من بنوك التعامل تفيد كيفية سحب حصيلة الصادرات وهل تم سحبها بالجنية المصري ام العملة الأجنبية

٤- مقارنة قدر العمليات بعملة اجنبية المسجلة دفتريا مع مقدار الواردات المنفذة بعد تحيلها للجنية المصري باستخدام سعر الصرف المعلن من البنك المركزي واعتماد الأقل في حالة الاستيراد والأكبر في حالة التصدير وقد صدر في هذا الشأن الكتاب الدورى ١٤ لسنة ٢٠١٧



رئيس
مصلحة الضرائب المصرية

كتـــاب دورى
رقم (١٤) لسنة ٢٠١٧
بشـــأن
اعتماد فروق (أرباح / خسائر) تدبير العملة الأجنبية
عنـد تحـديـد وعـاء الضـريبة
فى ضوء القرار الوزارى رقم ٤١٨ لسنة ٢٠١٧

بمناسبة صدور قرار السيد / وزير المالية رقم ٤١٨ لسنة ٢٠١٦ بشأن إعتماد فروق (أرباح / خسائر) تدبير العملة الأجنبية، عند تحديد وعاء ضريبة الدخل عن السنوات ٢٠١٣ / ٢٠١٤ / ٢٠١٥ باحتساب نسبة التغيير فى فروق الأسعار الناتجة عن تدبير العملات الأجنبية عند محاسبة المنشآت التى يستلزم نشاطها التعامل فى العملة الأجنبية وعلى الأخص نشاطا الاستيراد والتصدير وفقاً للنسب المحددة به، وتنفيذاً لهذا القرار.

<u>تنبه المصلحة إلى ضرورة إتباع الإجراءات الآتية:</u>

<u>أولا</u>: تلتزم المنشأة عند المحاسبة عن السنوات ٢٠١٣/ ٢٠١٤ / ٢٠١٥ بتقديم بيان من البنوك عن جميع المعاملات التى قامت بتنفيذها بالعملة الأجنبية، موضحاً به أن تدبير العملة الأجنبية المسددة عن هذه المعاملات، قد تم عن طريق الموارد الذاتية للمنشأة من خارج البنوك وليس عن طريق البنوك، وذلك بالنسبة للعمليات الاستيرادية.

وبالنسبة للعمليات التصديرية، تلتزم المنشأة بتقديم بيان من البنوك يفيد أن المنشأة لم تقم بسحب حصيلة التصدير بالعملة الأجنبية بل تم الحصول على مقابلها بالجنيه المصرى، أو تثبت أنها استخدمت الإيرادات المحصلة بالعملة الأجنبية فى تمويل عملياتها الاستيرادية.

<u>ثانيا</u>: يتم الإطلاع على سعر العملة الأجنبية، التى تم التعامل بها، فى التاريخ الذى تقوم فيه المنشأة بتنفيذ معاملاتها بهذه العملة الأجنبية، وذلك من واقع التعليمات التنفيذية التى تصدرها المصلحة بشأن أسعار صرف العملات الأجنبية.

<u>ثالثا</u>: يتم إجراء المقارنة بين سعر العملة الأجنبية التى تم التعامل به والذى حددته المنشأة فى تاريخ تنفيذ المعاملة، وبين السعر المحدد له طبقاً للسعر المعلن من قبل البنك المركزى فى هذا التاريخ والموضح بالتعليمات التنفيذية التى تصدرها المصلحة بشأن أسعار صرف العملات الأجنبية.

١



رئيس
مصلحة الضرائب المصرية

<u>رابعا</u>: فى حالة وجود فروق أسعار من واقع المقارنة السابقة، فإنه يتم إحتساب سعر العملة الأجنبية فى تاريخ تنفيذ المعاملة على أساس السعر المعلن من قبل البنك المركزى فى هذا التاريخ، بعد إضافة نسبة التغيير المنصوص عليها فى قرار وزير المالية رقم ٤١٨ لسنة ٢٠١٦.

ويتم مقارنة هذا السعر بالسعر الذى قامت المنشأة بتنفيذ المعاملة به والثابت بحاسباتها، ويتم إعتماد أى السعرين أقل فى حالة التكاليف وأيهما أكبر فى حالة الإيرادات.

<u>خامسا</u>: يتم تطبيق نسب التغيير فى فروق الأسعار المنصوص عليها بقرار وزير المالية رقم ٤١٨ لسنة ٢٠١٦ أنف البيان، على الإيرادات المحصلة بالعملة الأجنبية (خاصة فى عمليات التصدير) إلا إذا قدمت المنشأة شهادة من البنك تفيد أنها لم تحصل على هذه القيمة بالعملة الأجنبية وإنما حصلت على قيمتها بالجنيه المصرى، أو تثبت أنها استخدمت الإيرادات المُحصلة بالعملة الأجنبية فى تمويل عملياتها الاستيرادية.

<u>سادسا</u>: عند محاسبة المنشآت أو الشركات التى قامت بتقديم إقراراتها الضريبية، مستندة إلى دفاتر وحسابات طبقاً لنص المادة (٧٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، وقامت برد فروق تدبير العملة، وذلك حال إذا كان تدبير العملة من مواردها الذاتية وليس عن طريق البنوك، وقامت برد تلك الفروق إلى الوعاء الضريبى، فإنه يتم تطبيق قرار وزير المالية رقم ٤١٨ لسنة ٢٠١٦ أنف الذكر، وإعتبار فروق تدبير العملة من التكاليف واجبة الخصم، وذلك متى توافرت الشروط التالية:

١. إذا كانت المحاسبة عن سنوات ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥ للمنشآت التى يستلزم نشاطها التعامل فى العملة الأجنبية، وعلى الأخص نشاطا الاستيراد والتصدير.
٢. أن تكون تلك الفروق مرتبطة بالنشاط ولازمة لمزاولته.
٣. أن تكون على الحالات التى لم يصبح الربط فيها نهائياً.

<u>سابعا</u>: يُراعى عند قيام المأموريات بفحص الحالات الدفترية، متابعة حركة حسابات المنشآت والشركات بالعملة الأجنبية، من حيث مصدر الحركة الدائنة وأوجه الصرف للحركة المدينة، وذلك حتى تتأكد من مدى تحقيق البند أولاً وثالثاً.

٢



رئيس
مصلحة الضرائب المصرية

ثامناً: بالنسبة للحالات التقديرية التى يتم محاسبتها، طبقاً لنص المادة (٩٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، يجب الإطلاع على شهادة الإفراج الجمركى لتحديد سعر البنك المركزى، الذى تم تحديد القيمة المحسوبة عليه، والرسوم الجمركية، والقيمة المضافة، وسعر تدبير العملة، وذلك بعد تقديم بيان من البنوك التى تم فتح الاعتمادات المستندية لديها أو مستندات التحصيل، تفيد بأن تدبير العملة قد تم عن طريق المنشآت والشركات وليس عن طريق البنوك.

تاسعاً: تطبق القواعد والأحكام السابقة، على المصروفات التمويلية، التى قامت المنشأة بسدادها بالعملة الأجنبية، إلى أحد البنوك، وذلك بعد التحقق من توافر الشروط التى استلزمها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥وتعديلاته، وكذلك قرار وزارة المالية رقم ٤١٨ لسنة ٢٠١٦.

مثال توضيحى:

بافتراض أن السعـر المُعـلن من البنـك المركزى يوم ٢٠١٣/٦/١٠ كان ٦.٨٠ جنيه/دولار على ذلك يكون السعر المعتمد طبقاً لقرار وزارة المالية رقم ٤١٨ لسنة ٢٠١٦ كالاتى:

- السعر المعتمد = السعر المعلن من البنك المركزى × نسبة التغيير.
- السعر المعتمد = ٦.٨٠ × ١٠٤% = ٧.٠٧ جنيه/دولار

ويجب مقارنة هذا السعر مع سعر التحويل الخاص بالإعتمادات المستندية أو مستند التحصيل ويعتمد أيهما أقل.

وفى حالة التصدير يتم مقارنة هذا السعر مع السعر الذى تم تقييم حصيلة الصادرات به ويتم إعتماد أيهما أكبر.

وعلـى قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها تنفيذ ما ورد بهذا الكتاب الدورى بكل دقة.

والله ولى التوفيق ،،

رئيس
مصلحة الضرائب المصرية

" عماد سامى حسين"

صـــدر فـى : /٢/٢٠١٧

٣

حالة عملية(٧)

بلغت المصروفات التمويلية لإحدى مُنشآت الأشخاص الطبيعين مبلغ ١.٣٦٠.٠٠٠ جنيه خلال عام ٢٠٢٠ و تتمثل العوائد المدينة على القروض وبيانها كما يلى :

قيمـــــة الفائدة	بيـــــــــــان الجهة	قيمـــــة القرض	سعر الفائدة
١٥٠.٠٠٠ جنيه	قرض من شقيق الممول	١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه	١٥ %
٦٠٠.٠٠٠ جنيه	قرض بنك مصر فرع طنطا	٢.٠٠٠.٠٠٠ جنيه	٣٠ %
٩٠٠.٠٠٠ جنيه	قرض بنك الإسكندرية فرع الزيتون	٣.٠٠٠.٠٠٠ جنيه	٣٠ %
١.٦٥٠.٠٠٠ جنيه	الإجمـــــالى		

وقد توافرت لديك البيانات الأتية :

١ ـ سعر الإئتمان و الخصم المُعلن من البنك المركزى فى الأول من ينايـــر ٢٠٢٠ هو (١٢.٧٥ %) .

٢ ـ يوجد ضمن الإيرادات عام ٢٠٢٠ مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه عائد سندات من إحدى شركات الأموال المُقيدة فى البورصة حصل عليها فى شهر مايو ٢٠٢٠ .

<u>المطلوب :</u>

تحديد العوائد المدينة التى تُعد من التكاليف و المصروفات واجبة الخصم وفقاً لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و تعديلاته و لائحته التنفيذية و تعديلاتها .

الحل

أولاً : العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم و تضاف للربح المحاسبى

(١) العوائد الدائنة المُعفاة من الضريبة قانوناً

البند (١) من المادة (٢٣) من القانون ، المادة (٢٩) من اللائحة

- ٢٠٠.٠٠٠ جنيه عوائد السندات و الصكوك التمويل على إختلاف أنواعها المُقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال .

البند (٤) فقرة أولى من المادة (٣١) من القانون

(٢) عائد القرض المدفوع لشخص طبيعى غير خاضع للضريبة

- ١٥٠.٠٠٠ جنيه عوائد القرض من شقيق الممول

البند (٥) من المادة (٢٤) من القانون ، المادة ٣٢ من اللائحة

(٣) العائد المُسدد على القروض فيما يجاوز مِثلى سعر الإئتمان و الخصم المُعلن لدى البنك المركزى

البند (٤) من المادة (٢٤) من القانون ، المادة ٣١ من اللائحة .

- ٢٢٥.٠٠٠ جنيه العائد المُسدد فيما يُجاوز مِثلى سعر الإئتمان فى الأول من يناير ٢٠٢٠ .

وهى كالتالى :

- قرض بنك مصر فرع طنطا

٢.٠٠٠.٠٠٠ × (٣٠ % - ٢٥.٥ %) = ٩٠.٠٠٠ جنيه

- قرض بنك الإسكندرية فرع الزيتون

٣.٠٠٠.٠٠٠ × (٣٠ % - ٢٥.٥ %) = ١٣٥.٠٠٠ جنيه

٥٧٥.٠٠٠ جنيه العوائد المدينة التى لاتُعد من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً

ثانياً : العوائد المُدينة التى تُعد من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً

= ١.٦٥٠.٠٠٠ جنيه – ٥٧٥.٠٠٠ جنيه = ١.٠٧٥.٠٠٠ جنيه

حالة عملية(٨)

بلغ صافى الربح لإحدى المُنشآت عن نشاط عام ٢٠٢٠ مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه و تضمنت قائمة الدخل التبرعات الأتية :

(١) تبرع نقدى لوزارة الأوقاف ١٠.٠٠٠ جنيه

(٢) تبرع نقدى لإحدى وحدات الحكم المحلى ١٥.٠٠٠ جنيه

(٣) تبرع نقدى لأحد فقراء الحى ٤.٠٠٠ جنيه

(٤) تبرع بأحد الأجهزة الطبية لإحدى المستشفيات الحكومية بقيمة ٣٥.٠٠٠ جنيه

(٥) تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية ١٠.٠٠٠ جنيه

(٦) تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى الأمريكية ١٥.٠٠٠ جنيه

(٧) تبرع نقدى لإحدى المُستشفيات الحكومية ٢٠.٠٠٠ جنيه

المطلوب :

١ – تحديد قيمة التبرعات غير المُعتمدة .

٢ – تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة .

الحل

أولاً : تحديد قيمة التبرعات غير المُعتمدة

م	الجهة التى تم التبرع لها	قيمة التبرع	المُعالجة الضريبية
١	تبرع نقدى لوزارة الأوقاف	١٠.٠٠٠	يُعتمد بالكامل
٢	تبرع نقدى لإحدى وحدات الحُكم المحلى	١٥.٠٠٠	يُعتمد بالكامل
٣	تبرع نقدى لأحد فقراء الحى	٤.٠٠٠	يُرد إلى الوعاء
٤	تبرع بأحد الأجهزة الطبية لأحدى المُستشفيات الحكومية بقيمة	٣٥.٠٠٠	يُرد إلى الوعاء لأنه تبرع عينى و ليس نقدى
٥	تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية	١٠.٠٠٠	يُرد مؤقتاً إلى الوعاء
٦	تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى الأمريكية	١٥.٠٠٠	يُرد إلى الوعاء
٧	تبرع نقدى لإحدى المُستشفيات الحكومية	٢٠.٠٠٠	يُعتمد بالكامل

ثانياً : تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة

صافى الربح المحاسبى ١٥٠.٠٠٠ جنيه

يضاف إليه

- تبرع نقدى لأحد فقراء الحى ٤.٠٠٠ جنيه

- تبرع بأحد الأجهزة الطبية لإحدى المُستشفيات الحكومية بقيمة ٣٥.٠٠٠ جنيه

- تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية ١٠.٠٠٠ جنيه

- تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى الأمريكية ١٥.٠٠٠ جنيه

صافى الوعاء المعدل ٢١٤.٠٠٠ جنيه

= ٢١٤.٠٠٠ × ١٠/ ١١٠ = ١٩.٤٥٥ جنيه

وحيث أن التبرع لمؤسسة البحث العلمى المصرية أقل تعتمد قيمته بالكامل ١٠.٠٠٠

الوعاء الضريبى الخاضع للضريبة = ٢١٤.٠٠٠ – ١٠.٠٠٠ = ٢٠٤.٠٠٠ جنيه

حالة عملية (٩)

إذا علمت أن رصيد الأثاث فى أول يناير عام 2020 هو مبلغ ٢٥٠.٠٠٠ جنيه و قامت الشركة بشراء أثاث جديد فى ١ / ٧ / 2020 بمبلغ ٢٥.٠٠٠ جنيه

المطلوب :

بيان المعاملة الضريبية للإهلاك طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية فى الحالات الأتية:

أ - حالة التصرف فى الأثاث بمبلغ ٣٠٠.٠٠٠ جنيه

ب - حالة التصرف فى الأثاث بمبلغ ٢٦٥.٠٠٠ جنيه

ج - حالة التصرف فى الأثاث بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه

الحل

البيان	الحالة الأولى (أ)	الحالة الثانية (ب)	الحالة الثالثة (ج)
رصيد الأثاث فى ١ / ١	٢٥٠٠٠٠ جنيه	٢٥٠٠٠٠ جنيه	٢٥٠٠٠٠ جنيه
يُضاف + مشتريات أثاث فى ١ / ٧	٢٥٠٠٠ جنيه	٢٥٠٠٠ جنيه	٢٥٠٠٠ جنيه
إجمالى رصيد الأثاث	٢٧٥٠٠٠ جنيه	٢٧٥٠٠٠ جنيه	٢٧٥٠٠٠ جنيه
(يُخصم) - مبيعات أثاث	٣٠٠٠٠٠ جنيه	٢٦٥٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠٠ جنيه
أساس الإهلاك فى ٣١ / ١٢	(٢٥٠٠٠) جنيه	١٠٠٠٠ جنيه	٧٥٠٠٠ جنيه
المُعالجة الضريبية	يُضاف إلى صافى الربح أى يتم رد القيمة إلى الربح المحاسبى و يرحل إلى البند رقم ٣١٧ من قائمة الإقرارات التفصيلية حيث أن الرصيد بالسالب .	يُعتبر من التكاليف واجبة الخصم و يُخصم من الربح المحاسبى ويُرحل إلى البند رقم ٣٢٣ من قائمة الإقرارات التفصيلية .	يتم حساب الإهلاك كالتالى ٧٥٠٠٠ × ٢٥ % = ١٨٧٥٠ جنيه وهى قيمة الإهلاك السنوى و يُعتبر من التكاليف واجبة الخصم و يُخصم من الربح المحاسبى ويُرحل إلى البند رقم ٣٢٣ من قائمة الإقرارات التفصيلية . و ما تبقى من أساس الإهلاك يعتبر رصيد أساس الإهلاك فى ١ / ١ من العام القادم

حالة عملية (١٠)

قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء ماكينة صناعية حديثة لإحلالها محل الماكينات القديمة الموجودة لديها فى ١ / ١٠ / ٢٠٢٠ فإذا علمت أن :-

أ – رصيد الآلات فى 2020/١/١ مبلغ ١٣٠.٠٠٠ جنيه .

ب – ثمن شراء الآله الجديده مبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه .

ج – تم بيع آلات قديمة فى ١٥ / ١١ / 2020 بمبلغ ٨٠.٠٠٠ جنيه.

د - المُنشأة لديها دفاتر و حسابات منتظمة .

ه – الممول قدم طلب لحساب الإهلاك الإضافى .

المطلوب :-

إيضاح كيفية معالجة بند الإهلاك الإضافى والإهلاك العادى طبقاً لأحكام

القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية عن عام ٢٠20

الحل

أولاً : يتم حساب قيمة الإهلاك الإضافى :

الإهلاك الإضافى = ٥٠٠.٠٠٠ جنيه × ٣٠ % = ١٥٠.٠٠٠ جنيه

صافى قيمة الأصل بعد خصم الإهلاك الإضافى = ٥٠٠.٠٠٠ – ١٥٠.٠٠٠ = ٣٥٠.٠٠٠ و هى القيمة التى تضاف لأساس الإهلاك

ثانياً : نبدأ فى حساب أساس الإهلاك :

رصيد الآلات فى ١ / ١ / ٢٠٢٠	**١٣٠.٠٠٠ جنيه**
(يُضاف إليه)	
صافى قيمة الآلات المُشتراه فى ١ / ١٠ / ٢٠٢٠	**٣٥٠.٠٠٠ جنيه**
إجمالى رصيد الأصول	**٤٨٠.٠٠٠ جنيه**
(يُخصم منه)	
مبيعات الآلات فى ١٥ / ١١ / ٢٠٢٠	**٨٠.٠٠٠ جنيه**
رصيد أساس الإهلاك فى ٣١ / ١٢ / ٢٠٢٠	**٤٠٠.٠٠٠ جنيه**

ثالثاً : نحسب قيمة الإهلاك السنوى

قيمـــــة الإهلاك السنوى = ٤٠٠.٠٠٠ جنيه × ٢٥ % = ١٠٠.٠٠٠ جنيه

الباقى من أساس الإهلاك = ٤٠٠.٠٠٠ جنيه – ١٠٠.٠٠٠ جنيه = ٣٠٠.٠٠٠ جنيه

هو أساس الإهلاك فى ١ / ١ / ٢٠٢١ العام القادم

رابعاً : حساب قيمة الإهلاك المرحل إلى قائمة الإقرارات التفصيلية عن عام ٢٠٢٠

قيمة الإهلاك السنوى = ١٠٠.٠٠٠ (إهلاك عادى) + ١٥٠.٠٠٠ جنيه (إهلاك إضافى)

= ٢٥٠.٠٠٠ جنيه تُرحل إلى البند ٣٢٣ و يخصم من الربح المحاسبى .

<u>حالة عملية (١١)</u>

بلغت الخسائر المُعتمدة لأحد الممولين عن نشاطه التجارى خلال سنة ٢٠١٥ مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه، فإذا بلغت الأرباح المُعتمدة خلال الخمس سنوات التالية:

٢٥٠٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠٠ جنيه ، ٥٥٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه على التوالى

<u>المطلوب:-</u>

إيضاح كيف يتم ترحيل الخسائر المُعتمدة عن سنة ٢٠١٥ للممول.

الحل

خسائر سنة	بيان	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠
٢٠١٥	أرباح العام	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
١٥٠.٠٠٠	الخسائر المرحلة	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٩٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	لاشئ
	المتبقى من الخسارة	١٢٥٠٠٠	٩٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	ـــــــ	ـــــــ

- يلاحظ أن الخسارة قد أستنفذت فى السنة الرابعة و أصبحت نتيجة النشاط فى عام ٢٠١٩ هى أرباح قدرها ٤٠.٠٠٠ جنيه .

<u>حالة عملية (١٢)</u>

بلغت الخسائر المُعتمدة لأحد الممولين عن نشاطه الصناعى فى سنة ٢٠١٥ مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه، فإذا بلغت الأرباح المُعتمدة عن الخمس سنوات التالية:

٣٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٢٨٠٠٠ جنيه ، ٢٧٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠٠ جنيه على التوالى

<u>المطلوب:-</u>

إيضاح كيف يتم ترحيل الخسائر المُعتمدة عن سنة ٢٠١٥ للممول.

الحل

خسائر سنة	بيان	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠
٢٠١٥	أرباح العام	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٧٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٠.٠٠٠	الخسائر المرحلة	٢٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	١٠٢٠٠٠	٧٥٠٠٠
	المتبقى من الخسارة	١٧٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	١٠٢٠٠٠	٧٥٠٠٠	٥٥٠٠٠

- يلاحظ أن الخسائر قد أستنفذت أرباح الخمس سنوات التالية بالكامل و تبقى منها مبلغ ٥٥.٠٠٠ جنيه لا يتم ترحيلها لأى سنة تالية طبقاً لنص القانون

<u>حالة عملية (١٣)</u>

بلغت الخسائر المُعتمدة لأحد الممولين عن سنة ٢٠١٥ مبلغ ١٣٠٠٠٠، فإذا بلغت الأرباح المُعتمدة عن الخمس سنوات التالية :

٢٥٠٠٠ جنيه أرباح ، ١٦٠٠٠ جنيه خسائر ، ١٦٥٠٠ جنيه أرباح ، ٢٧٠٠٠ جنيه أرباح ، ١٥٠٠٠ جنيه أرباح على التوالى

<u>المطلوب :-</u>

إيضاح كيفية ترحيل الخسائر المُعتمدة عن سنة ٢٠١٥ للممول.

الحل

خسائر سنة	بيان	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠
٢٠١٥	أرباح العام	٢٥٠٠٠	(١٦٠٠٠)	١٦٥٠٠	٢٧٠٠٠	١٥٠٠٠
١٣٠.٠٠٠	الخسائر المرحلة	١٣٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٨٨٥٠٠	٦١٥٠٠
	المتبقى من الخسارة	١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٨٨٥٠٠	٦١٥٠٠	٤٦٥٠٠

- يلاحظ أن الخسائر قد أستنفذت أرباح الخمس سنوات التالية بالكامل و تبقى منها مبلغ ٤٦٥٠٠ لا يتم ترحيلها لأى سنة تالية طبقاً لنص القانون .

- أثناء الترحيل إذا كانت نتيجة إحدى السنوات خسارة لايتم الجمع الجبرى لخسائر سنة مع خسارة سنة أخرى و يتم ترحيل خسارة كل سنة بشكل مُستقل لمدة الخمس سنوات التالية .

حالة عملية (١٤)

تعاقد أحد المقاولين على إنشاء كوبرى علوى على النيل بمحافظة دمياط بمبلغ ٦ مليون جنيه على أن يتم الإنتهاء من تنفيذ العقد خلال ثلاث سنوات من تاريخ توقيع العقد

فإذا علمت أن:

١ – تاريخ توقيع العقد ٢٠١٨/١/١

٢ – إجمالى التكاليف المُقدرة للعقد بمبلغ ٥ مليون جنيه

٣ – إجمالى التكاليف الفعلية خلال عام ٢٠١٨ بمبلغ ٢ مليون جنيه ، عام ٢٠١٩ بمبلغ ١.٥٠٠.٠٠٠ جنيه عام ، ٢٠٢٠ بمبلغ مليون جنيه

المطلوب : **١ – حساب إجمالى الربح المُقدر للعقد .**

٢ – حساب الربح المُقدر خلال الفترات الضريبية لتنفيذ العقد .

٣ – تسوية العقد فى نهاية فترة التنفيذ .

الحل

أولاً : حساب إجمالى الربح المُقدر للعقد

إجمالى الربح المُقدر للعقد = قيمة العقد – إجمالى التكاليف المُقدرة للعقد

= ٦.٠٠٠.٠٠٠ جنيه – ٥.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

= ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

و السؤال الأن كيف يتم حساب الربح المُقدر لكل فترة (سنة) ضريبية

ثانياً : حساب الربح المُقدر لكل فترة ضريبية

عن طريق نسبة الإنجاز و تحسب كالتالى :

نسبة الإنجاز = التكلفة الفعلية خلال الفترة الضريبية / إجمالى التكاليف المُقدرة للعقد

و الأن نبدأ فى حساب نسبة الإنجاز

السنوات	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠
البيـــــــان	مُقدر	مُقدر	فِعلى
التكلفة الفعلية	٢.٠٠٠.٠٠٠	١.٥٠٠.٠٠٠	٤.٥٠٠.٠٠٠
التكاليف المُقدرة الإجمالية	٥.٠٠٠.٠٠٠	٥.٠٠٠.٠٠٠	ـــــــــــــ
نسبة الإنجاز	٤٠ %	٣٠ %	يحاسب فعلى

ثالثاً : حساب الربح المُقدر كل سنة

السنوات	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠
البيـــــــان	مُقدر	مُقدر	فعلى
إجمالى الربح المُقدر	١.٠٠٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	٦.٠٠٠.٠٠٠
نسبة الإنجاز	٤٠ %	٣٠ %	٤.٥٠٠.٠٠٠
الربح المُقدر	٤٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	١.٥٠٠.٠٠٠
يقدم الإقرار	٤٠٠.٠٠٠ أرباح	٣٠٠.٠٠٠ أرباح	٨٠٠.٠٠٠ أرباح

ملحوظة :

فى عام ٢٠٢٠ المُحاسبة الفعلية أسفرت عن وجود أرباح قدرها ١.٥٠٠.٠٠٠ جنيه عن كل سنوات العقد و حيث أنه سبق تقديم الإقرار عن السنوات ٢٠١٨ ، ٢٠١٩ بمبلغ ٧٠٠.٠٠٠ جنيه أرباح فيتم إستبعادها منعاً للإزدواج الضريبى و يقدم الإقرا عام ٢٠٢٠ بصافى ربح فعلى ٨٠٠.٠٠٠ جنيه فقط وهى عبارة عن :

أرباح عام ٢٠١٦ = ١.٥٠٠.٠٠٠ – (٤٠٠.٠٠٠ + ٣٠٠.٠٠٠) = ٨٠٠.٠٠٠ جنيه

حالة عملية (١٥) :-

بفرض فى المثال السابق وقبل تسليم الكوبرى و أثناء إجراء إختبارات و تجارب التشغيل ظهرت عيوب وتصدعات و شقوق تعوق عملية التسليم و تطلب ذلك إجراء إصلاحات فورية تكلفت ١.٧٠٠.٠٠٠ جنيه

المطلوب: **كيف يتم مُعالجة هذه التكاليف و تسوية العقد فى نهاية فترة التنفيذ فى ضوء أحكام المادة ٢١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥**

الحل

<u>فى حالة تحقق خسارة فى نهاية العقد</u>

الربح الفعلى عام ٢٠٢٠ = ٦٠٠٠٠٠٠ – (٢٠٠٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠٠ +١٠٠٠٠٠٠ + ١٧٠٠٠٠٠) = ٦.٠٠٠.٠٠٠ – ٦.٢٠٠.٠٠٠ = ٢٠٠.٠٠٠ خسارة

<u>و السؤال الأن :</u>

هل الخسارة الإجمالية هى مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه فقط ، و الإجابة أنه يوجد خسائر أخرى تتمثل فى الأرباح الوهمية غير الحقيقية التى سبق تقديم الإقرار عنها فى السنوات ٢٠١٨ ، ٢٠١٩ و سداد الضريبة عنها رغم أنها لم تتحقق و على ذلك تتمثل الخسائر فى الأتى :

= (٢٠٠.٠٠٠ خسائر ٢٠٢٠ + ٣٠٠.٠٠٠ أرباح وهمية ٢٠١٩ + ٤٠٠.٠٠٠ أرباح وهمية ٢٠١٨) = ٩٠٠.٠٠٠ جنيه إجمالى خسارة العقد

<u>و السؤال الأن :</u>

كيف يتم ترحيل الخسائر طبقاً لنص القانون ، يتم الترحيل للخلف خلال سنوات العقد ويتم إستهلاك الخسارة الإجمالية من الأرباح الوهمية خلال السنوات ٢٠١٩ ،٢٠١٨ و يتم تعديل الإقرارات المُقدمة من الممول و يحق له إسترداد الضريبة السابق سدادها .

السنوات	٢٠١٩	٢٠١٨
أرباح الإقرار	٣٠٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠
خسارة العقد	٩٠٠.٠٠٠	٦٠٠.٠٠٠
المُتبقى من الخسارة	٦٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠

نلاحظ أنه تبقى من الخسارة مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه يتم ترحيلها للأمام لمدة خمس سنوات من ٢٠٢١، ٢٠٢٢، ٢٠٢٣ ، ٢٠٢٤، ٢٠٢٥ .

تدريب

قدمت شركة الأمل للتجارة شركة تضامن الإقرار الضريبي الخاص لعام 2013 والمستند إلى حسابات منتظمة وعند فحص الحسابات تبين الأتي :

- بلغ صافى الربح المحاسبي مبلغ 2568000 جنيه وتبين أن ضمن المصروفات المدرجة بقائمة الدخل خلال السنة الأتي:

المصروفات التحويلية خلال السنة بلغت 500000 جنيه تمثلت في العوائد المدنية عن قروض بيانها بالجنيه على النحو التالي :

العائد	بيان القرض	قيمة القرض	سعر الفائدة
100000	قرض من شقيق الممول	1000000	بفائدة 10%سنويا"
400000	قرض من البنك الأهلى المصري	2000000	بفائدة 20%سنويا"

وقد تم استخدام القروض في تمويل نشاط المنشأة علماً بان سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى في 2013/1/1هو 8.75% 0 كما يوجد مبلغ 50000جنيه عائد حساب التوفير لدى بنك مصر وهو معفى من الضريبة.

علما" بان أجمالي إيرادات النشاط بلغت 2000000 جنيه منها 500000 جنيه معفاة من الضريبة0

المطلوب

بيان المعالجة الضريبية للعوائد المدينة طبقا" لأحكام القانون .

الحــل

- طبقا" للبند 1 من المادة 23 من القانون " يعد من التكاليف والمصروفات واجبه الخصم وعلى الأخص عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونا" لذلك يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة والبالغة 50000 جنيه قيمة العائد على حسابات التوفير لدى بنك مصر.

- العائد المدين على القرض من شخص طبيعي غير خاضع للضريبة لا يعد من التكاليف واجبه الخصم طبقا للبند 5 من مادة 24 من القانون لذلك لا يعتمد العائد الخاص بالقرض من شقيق الممول0

- بالنسبة للعائد المسدد على قروض يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى في بداية السنة المالية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية وحيث أن سعر الخصم والإئتمان المعلن من البنك المركزى في أول يناير هو 8.75% .لذلك لا يعتمد العائد إلا في حدود 17.5% فقط0

– تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة وحيث أن الشركة لديها إيرادات معفاة من الضريبة لذلك يتم عدم اعتماد العوائد المدينة الخاصة بالإيرادات المعفاة.

وتتم عن طريق تنسيب العوائد المدينة على الإيرادات المعفاة.

وبناء على ما سبق فإن الأثر الضريبي يكون كالتالي :

البيان	جزئي	كلي
الوعاء الضريبي بالإقرار		2568000
يضاف إليه		
قيمة الفوائد الدائنة المعفاة من الضريبة.	50000	
قيمة عائد القرض المدفوع لشخص طبيعي غير خاضع للضريبة	100000	
العائد المسدد على قرض البنك الأهلى فيما يجاوز منها سعر الائتمان.	50000	
400000 جنيه × (2.5% / 20%) =50000جنيه		
تكلفة التمويل الخاص بالإيرادات المعفاة من الضريبة (أجمالي الفوائد–الغير معتمد)×(نسبة الإيرادات المعفاة إلي إجمالي إيرادات النشاط)	75000	
= (500000–200000)× (500000 /2000000) =75000جنيه		
إجمالي الغير معتمد من العوائد المدينة.	ـــــــ	275000
الوعاء بعد العوائد المدينة		2843000

تدريب

قدمت شركة النصر للأشغال المعدنية شركة مساهمة مصرية الإقرار الضريبي عن عام 2012 والمستند إلى دفاتر حسابات منتظمة وعند فحص بند الأجور تبين الأتي:

- بلغت قيمة الأجور خلال العام 4850000 جنيه.
- عند مطابقة الأجور مع إجمالي الأجور من واقع تسوية كسب العمل المقدمة من الشركة تبين أن إجمالي الأجور من واقع تسويه كسب العمل بلغت 4750000 جنيه فقط ولم تقدم الشركة تفسير لذلك .
- تبين وجود مبلغ 160000 جنيه قيمة بدلات و مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.
- تبين وجود مبلغ 225000 قيمة بدلات حضور الجمعية العمومية مسددة للمساهمين0

المطلوب

بيان كيفية معالجة بند الأجور وفقا للقانون وتعديلاته.

الحل

- بالنسبة للفرق بين الأجور المحملة على الحسابات وإجمالى الأجور من واقع تسوية كسب العمل ،وحيث أن الشركة لم تقدم تفسير لهذا الفرق لذلك يرد الفرق للوعاء.

يرد للوعاء =4850000 جنيه – 4750000 جنيه=100000 جنيه

- بالنسبة لبدلات و مكافآت العضوية المنصرفة لأعضاء مجلس الإدارة وحيث أن المادة 52 من القانون تنص على أنها لا تعد من التكاليف واجبه الخصم لذلك ترد للوعاء.

يرد للوعاء 160000 جنيه

- بالنسبة للمبالغ المسددة للمساهمين مقابل حضور الجمعية العمومية وحيث أنها لا تعتبر من التكاليف واجبه الخصم طبقا للمادة 52 من القانون لذلك يجب ردها للوعاء 0

يرد للوعاء 225000جنيه

إجمالي ما يرد للوعاء من بند الأجور

1000000 +160000 +225000 = 485000 جنيه

** كيفية مراجعة وفحص البنود الخاضعة للمادة 56 ، 57 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته

القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته أخضع بعض المبالغ لضريبة قطعية بنسبة ثابتة وقد أوجب على دافع تلك المبالغ حجز تلك الضريبة وتوريدها للمأمورية المختصة ، حيث أورد بالمادة 56 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته " تخضع للضريبة بسعر 20 % المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات الغير مقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها " 0

وخلاصة هذا النص أن المبالغ التى تدفع لغير المقيمين فى مصر تخضع لضريبة قطعية بسعر 20 % وبدون خصم أى تكاليف 0

وقد حددت المادة 56 هذه المبالغ فى أربعة أنواع من المبالغ وهى كالتالى :

أ - العوائد وهى عبارة عن كل ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أى كان نوعها .علي أن يعفى من هذه الضريبة عوائد القروض والتسهيلات الإئتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الأعتبارية العامة من مصادر خارج مصر . كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات علي الأقل .

ب – الإتاوات وهى المبالغ المدفوعة أيا كان نوعها مقابل استعمال أو الحق فى استعمال حقوق نشر خاصة بعمل أدبي أوفني أو علمي بما في ذلك افلام السينما وأي براءة اختراع او علامة تجارية أو استعمال أو الحق فى استعمل معدات صناعية أو تجارية أو علمية

جـ – مقابل الخدمات 0 وأوضحت المادة ان نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى " مصاريف المركز الرئيسى " لا تعد من قبيل مقابل الخدمات وذلك بشرط

1 - ان لا تزيد عن 7% من صافى الربح وتم التعديل بالقانون 101 لسنة 2012 إلى 10% من صافى الربح 0وكذلك نص القرار الوزاري رقم 172 لسنة 2015 الخاص بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية بالمادة 74 ان تكون النسبة 10%

2 - ألا تتضمن أى إتاوات أو عوائد أو أجور مباشرة .

3 - تقديم شهادة معتمدة موثقة من مراقب الحسابات للمركز الرئيسى هذا وقد أوضحت المادة 72 من اللائحة التنفيذية للقانون على بعض أنواع من تلك الخدمات لا يخضع لنص المادة وهى

النقل أو النولون ، الشحن ، التأمين ، التدريب ، الاشتراك فى المعارض والمؤتمرات ، القيد في البورصات العالية والإعلان والترويج المباشر ، الخدمات المرتبطة بالشعائر الدينية ، الأقامة بالفنادق أو أي أماكن أخري .

4 - مقابل نشاط الرياضى والفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال اى جهة

هذا وقد حددت اللائحة التنفيذية طرق الخصم والتوريد والنماذج الخاصة بها ومواعيد التوريد وكذلك نماذج الاستيراد وذلك بالمواد 76 ، 77 من اللائحة 0

** كما أوجبت المادة 57 إخضاع المبالغ التى تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت متصلة بمباشرة مهنته للضريبة وذلك نسبة 20% دون خصم أى تكاليف 0 وقد أوضحت المواد 78 ،79 من اللائحة التنفيذية المأمورية المختصة لتوريد الضريبة اليها ومواعيد ونماذج توريد الضريبة .

ولمراجعة تلك البنود يقوم المأمور الفاحص بما يلى .

- أولا يتم الرجوع إلى البند رقم 505 من الإقرار الضريبى والخاص بالسؤال رقم (6) وهو

هل قامت المنشأة بسداد أى مما يلى لجهات غير مقيمة ؟

أ - العوائد " تشمل العوائد المعلاه على اصل القرض " نعم لا

ب- الإتاوات " مثل برامج الكمبيوتر وتأجير المعدات وغيرها نعم لا

ج - مقابل الخدمات " مثل عقود الإدارة وخدمات فنية وغيرها " نعم لا

د- مقابل نشاط الرياضى أو الفنان نعم لا

وإذا كانت الإجابة نعم فى أى بند من البنود السابقة يجب ملء الجدول التالى :

اسم الجهة	دولة الجهة	المبلغ المدفوع	نوع المصروفات	الضريبة المستقطعة
الاجمالى				xxxxxxxx

ويقوم المأمور الفاحص بمراجعة تلك المبالغ ومراجعة مستندات التحويل وذلك للتحقق من أن المبالغ المحولة تم تحويلها بالصافى بعد خصم الضريبة فإذا تبين أن المنشأة قامت بالتحويل بإجمالى المبلغ يقوم المأمور بإعادة حساب الضريبة على أساس المبلغ الإجمالي وذلك كالتالى :

* بفرض أن المنشأة أدرجت بالمصروفات مبلغ 1500000 جنيه مسددة للخارج كأتعاب خدمات من البنود المنصوص عليها بالمادة 56 وخاضعة للضريبة 0

فى هذه الحالة يجب خصم 20 % أى 300000 جنيه من المبلغ وتوريده للمأموري ة المختصة وتحويل 1200000 جنيه للشركة القائمة على الخدمة أما إذا تبين للمأمور أن الشركة قامت بتحويل مبلغ 1500000 جنيه للخارج فإنه يعتبر أن هذا المبلغ هو بمثابة 80 % فقط من المبلغ المسترد ويتم حساب الضريبة بعد التحميل كالتالى :-

المبلغ الخاضع للضريبة = 1500000 جنيه × 100/120 = 1800000 جنيه

الضريبة واجبة الخصم = 1800000 جنيه × 20 % = 360000 جنيه

أى أن الضريبة واجبة التوريد 360000 جنيه وليس 300000 جنيه

وذلك بعد مراجعة أسعار تقييم العملة ومطابقتها مع أسعار التقييم الصادرة عن المصلحة بالتعليمات التنفيذية فى نفس ذات التاريخ 0

- أما فى حالة عدم استيفاء الشركة للبند رقم 505 من الإقرار الضريبى فإن المأمور عند فحص ومراجعة حسابات الشركة فإنه يسأل الحاضر عن الشركة عما إذا كانت هناك مبالغ محولة للخارج من عدمه أو يتحقق من ذلك عند فحص بنود المصروفات المختلفة وإذا تبين وجود أى مبالغ محولة للخارج وتخضع للضريبة طبقا للمادة 56 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته 0فإن المأمور يقوم بإخضاع تلك المبالغ فى أوعية مستقلة بعد معالجة أسعار تقييم العملات الأجنبية وفقا للتعليمات الصادرة عن المصلحة 0
- أما بالنسبة للعمولة أو السمسرة المدفوعة لأشخاص طبيعيين وغير مرتبطة بمباشرة مهنته (م 57 من القانون) وذلك إذا ما تم دفع عمولة أو سمسرة لأحد الأطباء نتيجة توسطه فى عملية شراء أرض للمنشأة محل الفحص 0
- فى هذه الحالة من المفروض أن تقوم الشركة بخصم 20 % من تلك العمولة وتوريدها للمأمورية المختصة وهى مأمورية دافع العمولة أو السمسرة 0

- وعلى المأمور الفاحص عند مراجعة بند العمولات الوارد ضمن المصروفات العمومية والإدارية الخاصة بالشركة أن يفرق بين العمولات المدفوع ة ومرتبطة بنشاط الحاصل على العمولة وتلك الغير مرتبطة بنشاط الحاصل على العمولة فإذا كانت مرتبطة بنشاط الحاصل على العمولة يتم اخطار المأمورية التى يقع بها اختصاص الشخص الطبيعى 0
- أما إذا كانت غير مرتبطة بالنشاط فإنه يجب على المأمور إخضاعها فى وعاء تجارى مستقل ويتم تحصيل الضريبة الخاصة بها من دافع العمولة أو السمسرة 0

تدريب

شركة النصر للتعدين شركة مساهمة مصرية قدمت الإقرار الضريبي الخاص بعام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منظمة بوعاء ضريبي بلغ 6850000 جنيه وبالفحص تبين الآتي :

– توجد عوائد مدينة مسدده لأحد البنوك الأجنبية في الخارج بمبلغ 200000 دولار وتم تقيمهم بالدفاتر في 2012/8/1 (تاريخ السداد) بمبلغ 1424000 جنيه علي أساس سعر الصرف 7.12جنيه / دولار 0 علما بان مدة القرض 4سنوات 0

– توجد مبالغ 40000 دولار مسدده بالخارج مقابل تدريب بعض العاملين بالشركة علي أنظمة العمل الحديثة الخاصة بالشركة وتم التقييم فى 2012/9/1 بسعر 7.14 جنية / دولار وتأكد المأمور من أن الخدمات المقدمة للشركة بالخارج هي أتعاب تدريب فعلا من واقع المستندات0

– مبلغ 10000 دولار مسدده بالخارج مقابل استعما ل معدات علمية وصناعية فى2012/10/10وتم تقييم الدولار 7.15 جنيه/ دولار

علما بأن الشركة لم تقوم بإخضاع كافة تلك المبالغ للمادة 56 من ق 91 لسنه2005 ولم تقوم بخصم أي ضرائب من تلك الجهات0

وبفرض أن سعر صرف الدولار طبقا" لتعليمات المصلحة في ذات التواريخ كالتالي :

2012/8/1 سعر الصرف للدولار 6.8500جنيه/ دولار
2012/9/1 سعر الصرف للدولار 6.94جنيه/ دولار
2012/10/1 سعر الصرف للدولار 7.15جنيه/ دولار

المطـــلوب

بيان تأثير ما سبق على الوعاء الضريبي للشركة وكذلك معالجة المادة (56) من ق 91 لسنه 2005 وتعديلاته0

الحــــل

– بالنسبة لعائد القرض المسدد لأحد البنوك بمبلغ 200000 دولار وحيث أن مدة القرض أكثر من ثلاث سنوات فأنه يعفى من الخضوع للمادة (56) من ق 91 لسنه 2005 وتعديلاته حيث تنص المادة على "يعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة ..... وشركات القطاع الخاص بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل " 0ويلاحظ أنه يوجد اختلاف في سعر الصرف ما يبين الشركة وتعليمات المصلحة 0 وحيث أن العائد المسدد من التكاليف وقامت الشركة بزيادة سعر الصرف أي قامت بتضخيم التكلفة وبناء عليه يتم احتساب فروق العملة وردها للوعاء كالتالي :

فرق العملة = قيمة العائد المسدد×(سعر الصرف طبقا" للتعليمات – سعر الصرف طبقا للدفاتر)

= 200000 دولار × (7.12 – 6.85) =54000 جنيه

يرد للوعاء بمذكرة التسوية

– بالنسبة لمبلغ 40000 دولار ألمسدده بالخارج مقابل تدريب فإن هذا المبلغ لا يخضع لأحكام المادة 56من القانون 91لسنه2005حيث "تنص المادة(72) من اللائحة التنفيذية على ما لا يعد من مقابل الخدمات المنصوص عليها فى البند(3) من المادة 56 من القانون ومنها التدريب ولكن يتم مقارنه أسعار الصرف 0 وحيث أن المنشأة قامت بتقيي م الدولار بسعر 7.14جنيه/دولار وبالرجوع لتعليمات المصلحة تبين أن سعر صرف الدولار فى نفس التاريخ هو 6.94جنيه فقط وبذلك يكون هناك تضخيم بالتكلفة وبناء عليه يرد فروق تقيم العملة للوعاء 0

فروق تقيم العملة =40000 دولار × (7014–6.94)=800 جنيه

ترد للوعاء

– بالنسبة لمبلغ 10000 المسددة بالخارج مقابل استعمال معدات علميه وصناعية وحيث أن المادة (1) من القانون قد أفادت أن الإتاوات هى عبارة عن "المبالغ المدفوعة اى كان نوعها .... مقابل استعمال أو الحق فى أستعما ل معدات صناعية أو تجارية أو علمية" لذلك فان هذا المبلغ يعتبر من قبيل الإتاوات ويخضع للضريبة طبقا" لأحكام المادة (56) بسعر 20% وحيث أن أسعار صرف الدولار بالدفاتر متوافقة مع أسعار صرف الدولار

بالتعليمات التنفيذية فلا مجال لاحتساب فروق عمله ويتم إخضاع المبلغ فى دعاء تجارى مستقل وذلك بعد تجميل المبلغ وذلك باعتبار أن ماحصلت عليه الشركة بالخارج هو عبارة من صافى المبلغ بعد خصم الضريبة0

قيمة الإتاوة بالجنية =1000دولار × 7.15 = 71500 جنيه

يخضع فى وعاء تجارى مستقل=71500جنيه× 100÷80 =89375جنيه

ألأثر على الوعاء الضريبى :

مذكره التسوية النهائية

كلى	جزئي	بيان
6850000		الوعاء الضريبي من واقع الإقرار
		يضاف اليه
	54000	قيمه فروق أسعار صرف عمله للفوائد على القرض
	8000	قيمة فروق أسعار صرف عمله مقابل التدريب
62000	ــــــ	اجمالى الإضافات
ــــــ		
691200		الوعاء الضريبى
89375		وعاء تجارى مستقل يخضع بسعر 20%

* * أرباح فروق العملة

ويظهر هذا البند فى المنشآت التى تتعامل بالعملات الأجنبية فى تعاملاتها سواء بيعاً أو شراءً ، وذلك علي النحو التالي .

- إثبات المعاملات لعملة أجنبية

تثبت المعاملة التي تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولي بها علي أساس عملة التعامل وذلك باستخدام سعر الصرف الفوري بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة. وتاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تكون فيه المعاملة مؤهلة للاعتراف بها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، وتتضمن المعاملات الناشئة عند قيام المنشأة :.

(أ) شراء أو بيع بضائع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

أو

(ب) إقتراض أو إقراض أموال عندما تكون المبالغ الواجب السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

أو

(ج) اقتناء أو استبعاد أصول أو إنشاء أو سداد التزامات محددة بعملات أجنبية.

إعداد القوائم المالية اللاحقة

في تاريخ الميزانية :

(أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال.

و

(ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتي سجلت قيمتها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة.

و

(ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتي سجلت قيمتها بالقيمة العادلة بالعملة الأجنبية باستخدام أسعار الصرف التي كانت سائدة وقت تحديد القيم العادلة.

- الاعتراف بفروق أسعار الصرف

يتم الاعتراف بفروق أسعار الصرف الناتجة عن تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية للمنشأة بأسعار تحويل مختلفة عن تلك التي سجلت بها خلال الفترة أو في قوائم مالية سابقة علي أنها أرباح أو خسائر في الفترة التي نشأت فيها (تدرج بقائمة الدخل).

وعند وجود تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، فإنه ينتج عن ذلك فرق في سعر الصرف، وعندما يتم تسوية تلك المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي

حدثت بها فإن جميع فروق أسعار الصرف يتم الاعتراف بها في ذات الفترة، أما إذا تم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة فإن فروق أسعار الصرف التي يعترف بها في كل فترة زمنية حتي تاريخ التسوية يتم تحديدها علي أساس التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

أما البنود ذات الطبيعة غير النقدية فإنه إذا تم الاعتراف بالربح أو الخسارة من هذه البنود مباشرة في حقوق الملكية، فإنه ينبغي الاعتراف بأي تغير في مكونات الربح أو الخسارة مباشرة في حقوق الملكية.

ويجب على المأمور الفاحص مراجعة هذا البند ومطابقة الأسعار بدفاتر المنشاة مع أسعار العملات الواردة بالتعليمات التنفيذية الصادرة عن المصلحة بنفس التاريخ وفى حالة إذا ما كان سعر الشركة مختلف يعاد تقييم العملات الأجنبية بأسعار التعليمات ويرد الفرق للوعاء يراعى أنه بإلغاء المادة (70) من اللائحة التنفيذية بالقرار 172 لسنة 2015 تم إلغاء فروق تقيم العملة وأصبحت المحاسبة علي هذا البند تتم علي أساس فعلي .

** الأرباح والخسائر الرأسمالية

يتعين على المأمور الفاحص التحقق من صحة الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أو استبعاد أى أصل من الأصول الثابتة للمنشأة سواء أثناء حياتها أو عند انفصالها وذلك بفحص جميع حسابات الأصول المستبعدة والتأكد من قيد كافة الأرباح الناتجة بالدفاتر وذلك من خلال مراجعة مستندات البيع من فواتير وعقود أو أى مستندات أخرى .

ولمعالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية طبقا للقانون 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة على الدخل تقوم بالأتى :

1- التأكد من إدراج كافة الأرباح الرأسمالية لكافة الأصول المستبعدة وذلك بالبند 303 من الإقرار الضريبى ضمن قائمة الإقرار التفصيلية وهى واردة من الجدول رقم 103 من الإقرار .

2- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم إهلاكها وفقا للمادة 26 من القانون يتم إضافتها الى صافى الربح المحاسبى .

3- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم إهلاكها وفقا للمادة 26 من القانون طبقا لأساس الإهلاك يخصم من الربح المحاسبى .

4- فروق الضريبة السالبة الناتجة عن اختلاف الأرباح الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل عن تلك المحتسبة لأغراض الضريبة بالنسبة للأصول الثابتة التى تخضع

للإهلاك بنظام القسط الثابت والوارد ضمن البند 1 ، 2 من المادة 25 من القانون يتم إضافتها للربح المحاسبي 0 وعلى سبيل المثال إذا كان هناك مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 75000 جنيه فأن الخسارة المحاسبية بالدفاتر 25000 جنيه فإذا كانت قيمة المبنى طبقاً لأغراض حساب الضريبة 80000 جنيه فى هذه الحالة يكون حساب الضريبة 5000 جنيه فقط ولذلك يضاف إلى الربح المحاسبى20000 جنيه قيمة الفرق بين الخسائر المحاسبية والخسائر الضريبية .

٤ - الفروق الضريبية الموجبة الناتجة عن اختلاف الأرباح الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل عن تلك المحتسبة لأغراض الضريبة بالنسبة للأصول التى يتم إهلاكها وفقا للقسط الثابت والوارد بالبند 1 ، 2 من المادة 25 من القانون يتم خصمها من الوعاء وعلى سبيل المثال إذا كان لدى المنشأة مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 150000 جنيه فإن الربح الرأسمالى المحاسبي هو 50000 جنيه فإذا كانت قيمة المبنى طبقاً لأغراض الضريبة 130000 جنيه تكون الأرباح الرأسمالية لأغراض الضريبة 20000 جنيه لذلك يتم خصم 30000 جنيه ضمن البند 325 من الإقرار .

تدريب

قدمت شركة الأمل الصناعية الإقرار الضريبي عن عام 2012 والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة بصافي ربح 700000 جنيه ، فإذا تضمنت قائمة الدخل المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الإهلاك المحاسبي والأرباح والخسائر الرأسمالية كالتالي:

*مبلغ 28472جنيه قيمة إهلاك مباني بطريقة القسط المتناقص على النحو التالي :

الأصـــــل	تكلفة الأصل		نسبة الإهلاك	قيمة الإهلاك	مجمع الإهلاك
	الأرض	المباني			
مباني المنشأة	400000	800000	%2	15060	47047
فرع مدينة نصر "بيع في 2012/6/30"	500000	1000000	%2	9412	58808
فرع الإسكندرية "أضيف في 2012/9/1	200000	600000	%2	4000	-------

وادرجت المنشأة بقائمة الدخل (168220جنيه) أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع فرع مدينة نصر وفقا لمعايير المحاسبة المصرية علما" بأن سعر بيع المبنى (1600000جنيه) وتكلفته(1500000جنيه) وقيمته الدفترية محاسبياً (1431780جنيه) ومجمع الإهلاك الضريبي المعتمد في تاريخ البيع 175000جنيه0

– مبلغ 956250جنيه قيمه أهلاك الأصول الأخرى التي تستهلك بطريقة القسط الثابت وبيانها كالتالي :

الأصل	التكلفة	نسبة الإهلاك	قيمة الإهلاك	مجمع الإهلاك المحاسبي	مجمع الإهلاك
-آلات ومعدات إنتاجيه	4000000	%20	700000	2400000	2312500
إضافات فى2012/7/1	100000	%20	100000	—	—
-حاسبات آليه	600000	%25	137500	450000	525000
إضافات 2012/7/1	150000	%25	18750	—	—

وأدرجت المنشأة بقائمة الدخل 50000 جنيه قيمة خسائر رأسمالية من بيع آلات في 2012/6/30 بسعر البيع 250000جنيه وقيمتها الدفترية محاسبياً 300000 جنيه، وتكلفتها 1000000جنيه.

كما أدرجت 40000 جنيه قيمة أرباح رأسماليه من بيع أجهزه حاسب آلي في 2012/6/30 وكان سعر البيع 52500 وقيمتها الدفترية محاسبيا 12500 وتكلفتها100000جنيه.

المطـــــلوب

حساب الإهلاك الضريبي طبقا للقانون وتعديلاته وكذلك المعالجة الضريبية للأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة مع تحديد الوعاء الضريبي لعام 2012.

الحـــل

أولاً: الإهلاك الضريبي للمباني :

إهلاك مباني المنشأة = 800000 ×5% =40000جنيه

إهلاك مباني مدينة نصر=1000000×5%×(6÷12) شهر =25000جنيه

إهلاك مباني فرع الإسكندرية=600000×5%×(4÷12) شهر=10000جنيه

إجمالي إهلاك المباني المعتمد ضريبياً 75000جنيه

-الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع مبنى فرع مدينة نصر المدرج بقائمة الدخل0

الأرباح الرأسمالية ضريبياً لفرع مدينة نصر = ثمن البيع – القيمة الدفترية المعتمدة ضريبياً.

=ثمن البيع – (تكلفة الاقتناء –مجمع الإهلاك الضريبي حتى تاريخ البيع)

=1600000-(1500000-175000)=275000جنيه.

وحيث أن الأرباح الرأسمالية المدرجة بالدفاتر عن بيع مباني فرع مدينة نصر هي 168220جنيه فقط لذلك يضاف الفرق للوعاء بمذكرة التسوية 0

يضاف للوعاء فرق أرباح رأسماليه ببيع فرع مدينة نصر

=275000جنيه-168220جنيه=106780جنيه

ثانيا": الإهلاك الضريبي للأصول الأخرى 0

وحيث أن تلك الأصول تهلك وفقا لنظام أساس الإهلاك طبقا" للمادة 26 من القانون وتعديلاته وحيث أنه يوجد إضافات آلات وتطبق عليها المادة 27من القانون الخاصة بالإهلاك المعجل لذلك يكون

الإهلاك المعجل=1000000×30%=300000جنيه0

وفقا"لأساس الإهلاك يكون الإهلاك الضريبي الخاص بالأصول الأخرى كالتالي:

بيـــــــــان	آلات ومعدات %25	حاسبات آلية %20	الأجمال
تكلفه الأصول	4000000	600000	
-مجمع الإهلاك الضريبي	2312500	525000	
القيمة الدفترية لمجموعات الأصول أول الفترة	1687500	75000	
+ الإضافات خلال العام			
"إضافات الآلات بعد خصم الإهلاك المعجل 300000جنيه"	700000	150000	
-ثمن بيع الأصول خلال السنة	(250000)	(52500)	
رصيد أخر المدة "أساس الإهلاك"	2137500	172500	
الإهلاك الضريبي وفقا"لأساس الإهلاك	534375	86520	620625
+ الإهلاك المعجل			300000
اجمالى الإهلاك للأصول الأخرى			920625

وبذلك يكون إجمالي الإهلاك الضريبي لكافة الأصول

= إهلاك المباني + إهلاك الأصول الأخرى .

=75000 جنيه +920625 جنيه = 995625 جنيه

**** خطوات تطبيق أحكام المادة 22 من ق 91 لسنة 2005 والمادة 28 من اللائحة التنفيذية للقانون بشأن المصروفات الغير مؤيدة مستندياً.**

أشارت المادة 22 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته أنه يشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون مرتبطة بالنشاط ولازمة له وكذلك أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات 0

وقد بينت المادة 28 من اللائحة التنفيذية المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وهى التى يتعذر فى الغالب نظرا لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية وتتوافر لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار وقد أوردت بعض تلك المصروفات على سبيل المثال 0 كما اشترطت ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات على 7 % من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات وبالتالى معتمدة ضريبياً.

ولمراجعة وتنفيذ ذلك من الناحية العملية يجب على المأمور عمل الآتى :-

-يتم مراجعة كافة مصروفات المنشأة مستندياً ويتم ذلك عن طريق مراجعة المستندات الخاصة بكل بند من واقع عينة شهر أو أكثر حسب طبيعة تلك البنود وكذلك حسب قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة 0

-يتم استخراج المصروفات الغير مؤيدة مستندياً من العينة ويتم عمل نسبة مئوية لها وذلك بقسمة تلك المصروفات الغير مؤيدة على قيمة العينة المختارة بعد ذلك يقوم المأمور بعمل الجدول التالى (على سبيل المثال)

البند	مصروفات تسويقية			م عمومية وإدارية بدون إهلاك			إجمالى الغير مؤيد ولاينطبق عليه مادة 28 من اللائحة	إجمالى الغير مؤيد وينطبق عليه مادة 28 من اللائحة
	الإجمالى	نسبة الغير مؤيد	قيمة الغير مؤيد	الإجمالى	نسبة الغير مؤيد	قيمة الغير مؤيد		
أجور	×××	صفر	ــــ	×××	صفر	-	-	-
تأمين	×××	%10	×××	×××	%20	×××	×××	-
إكراميات	×××	%100	×××	×××	%100	×××	-	×××
صيانة عادية	×××	%25	×××	×××	%50	×××	-	×××
م0لف وحزم	×××	%50	×××	ــــ	ــــ	ــــ	×××	×××
الاجمالى	×××			×××			×××	×××

أ -ويلاحظ على الجدول السابق أن إجمالى كل بند من المصروفات العامة يكون مطابق
لما هو وارد ومحمل على قائمة الدخل أو من خلال تكلفة المبيعات .

ب -نسب المصروفات الغير مؤيدة تكون من خلال فحص العينات المختارة .

جـ- المصروفات العمومية والإدارية بدون الإهلاكات وبدون خسائر إعادة تقييم العملات الأجنبية وبدون خسائر بيع أ0 مالية وبدون خسائر ناتج تقييم الاستثمارات المتداولة وبعد عمل الجدول السابق يتم الآتى :

- بالنسبة للمصروفات الغير مؤيدة ولا ينطبق عليها شروط اعتمادها طبقا للمادة 22 من القانون 91 لسنة 2005 ولا تندرج ضمن المصروفات التى يتعذر إثباتها بمستندات تجمع وترد للوعاء الضريبى بمذكرة تسوية 0
- يتم مقارنة إجمالى المصروفات الغير مؤيدة مستندياً وينطبق عليها شروط المادة 28 من اللائحة والواردة بالعمود الأخير بنسبة ال 7% من المصروفات وإذا كان بها زيادة ترد للوعاء فى مذكرة تسوية 0

فحص بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية

وهي قائمة توضح التغيرات التي حدثت في حقوق الملاك خلال العام سواء بالنقص أو الزيادة

**** حقوق الملكية :-**

وهي عبارة عن :-

رصيد رأس المال المدفوع + الاحتياطيات + الأرباح المحتجزة – الخسائر المرحلة

ويتم اعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية على النحو التالي :-

البيان	المبلغ
رصيد حقوق الملكية أول العام	*****
+	
الاستثمارات الاضافية خلال العام	****
+	
صافي ربح الفترة	****
-	
صافي الخسائر	(****)
-	
المسحوبات الشخصية	(***)
رصيد حقوق الملكية آخر الفترة	*****

ويجب على الفاحص عند التعرض لهذه القائمة مراعاة الآتي :-

١- التحقق المستندي من عقد الشركة والسجل التجاري لمراجعة رصيد حساب حقوق الملكية ومراجعة اي تعديلات طرأت عليه في الفترات السابقةوالاطلاع على التحليلات المكونة لرصيد حقوق الملكية في أول الفترة والذي يتكون من :-

البيان	المبلغ
رأس المال المدفوع	****
الاحتياطيات	****
الأرباح المحتجزة	***
الخسائر المرحلة	(****)
رصيد حقوق الملكية	****

٢- في حالة وجود أي استثمارات اضافية يتم مراجعة كافة مستنداتها وهل هي ممولة ذاتيا ام عن طريق تسهيلات ائتمانية ومعرفة قدر النقدية المتولدة عن هذه الاستثمارات واي تدفقات اخرى متولدة عنها حيث أن الاستثمارات الاضافية يمكن أن تكون على النحو **التالي :-**

أ)استثمارات أخرى متولدة من التمويل الاضافي ذاتيا :-

وهي تتمثل في مقدار الزيادة في رأس المال خلال العام عن طريق الملاك ويجب على الفاحص ما يلي

****التعرف على قدر هذه الزيادة وكيفية تمويلها**

****مراجعة قيود اليومية الخاصة بها والوقوف على قدر التدفق النقدي المتولد منها ومطابقته مع ما هو ظاهر كتدفق نقدي داخل من أنشطة تمويلية من قائمة التدفقات النقدية**

****المراجعة المستندية لكافة المستندات المؤيدة لهذه المبالغ والاطلاع على عقد الشركة للوقوف على مدى قانونية هذه الزيادة والتعرف الحصري على نصيب كل شريك من هذه الزيادة**

****بواسطة ما سبق عرضه من مواضيع التحليل المالي يجب على الفاحص تحليل عناصر القوائم المالية للوقوف على اثر زيادة رأس المال وكيفية استخدامها وكيفية التصرف في هذا التمويل الاضافي**

٣- المراجعة المستندية والدفترية للمسحوبات وطبيعتها وهل هي مسحوبات نقدية أم عينية وفي حالة وجود مسحوبات عينية يجب التأكد من اثباتها دفتريا بالتكلفة

٤- مراجعة رصيد الأرباح المحتجزة أول العام ومقدار توزيعات الأرباح المسددة والتأكد من اثباتها دفتريا وأثرها على النقدية والوقوف على طبيعة هذه التوزيعات ان كانت توزيعات نقدية أم عينية لبحث مدى وقوعها في نطاق أحكام قانون ٥٣لسنة ٢٠١٤

٥- الحصول على كشف تحليلي لأرصدة الاحتياطيات أول السنة والاحتياطيات المكونة خلال العام ومناقشة الممول أو وكيلة عن السياسة المتبعة لتكوين الاحتياطيات وأغراضها والمستخدم منها فعلا ان وجد ومطابقة رصيد الاحتياطيات مع الرصيد الظاهر بقائمة المركز المالي

فحص بنود قائمة توزيع الأرباح :-

تعد قائمة توزيع الأرباح لشركات الأموال وبالأخص شركات المساهمة بعد اعداد قائمة الدخل في ضوء نتائج أعمال الشركة من ربح العام وفي اطار تحكمه التشريعات مثل قانون الشركات وقانون سوق رأس المال فضلا على أحكام النظام الأساسي للشركة وما تقره الجمعية العمومية للمساهمين بناء على توصيات مجلس الادارة فتكشف قائمة توزيع الأرباح عن كيفية التصرف في ربح العام حيث يجري استقطاعات معينة من الربح لأغراض معينة أهمها :

١-تكوين احتياطي قانوني لأغراض تغطية خسائر الشركة وايضا لأغراض زيادة رأس المال يحجز بنسبة ٥% عى الأقل من صافي ربح الشركة المساهمة . ويجوز حجز نسبة أعلى في ضوء النظام الأساسي للشركة أو قرار الجمعية العمومية . ويستمر في تكوين وحجز هذا الاحتياطي حتى يصل الى نصف رأس المال المصدر . وعندما ينخفض الاحتياطي عن خمس رأس المال بسبب الخسائر تعود الشركة مرة أخرى لتكوينه وحجزه , ويمكن تكوين الاحتياطي القانوني من خلال عناصر وبنود بخلاف الربح مثل علاوة اصدار الأسهم

٢-يمكن من خلال النظام الأساسي للشركة حجز نسبة معينة من الربح لتكوين احتياطي نظامي لغرض معين مثل احتياطي ارتفاع اسعار الأصول واحتياطي تمويل التجديدات والتوسيعات . ولا يجوز توزيع هذه الاحتياطيات أو الغاؤها أو تخفيضها إلا عن طريق تعديل النظام الأساسي للشركة .

٣-يمكن للشركة المساهمة أن تجنب نسبة ٥% من صافي الربح لغرض شراء السندات الحكومية , ويسمى المبلغ المجنب باحتياطي شراء سندات حكومية .

٤-يجري توزيع أرباح على حملة الأسهم العادية بالشركة بنسبة لا تقل عن ٥% من رأس المال مالم يحدد نظام الشركة نسبة اعلى ، بعد حصول حملة الأسهم الممتازة على أرباحهم في ضوء النسب أو المعدلات المقررة . وفي جميع الأحوال يحصل العاملين بالشركة على نسبة لا تقل عن ١٠% من تلك التوزيعات (أو من غيرها) وبما لا يتخطى اجمالي الأجور النقدية للعاملين . وهذا يعني أن ما يحصل عليه حملة الأسهم هي نسبة ٩٠ % من المبالغ المقررة كحد أقصى

٥-يجوز أن يخصص لحصص التأسيس والأرباح نسبة ١٠% من الربح (بعد حجز الاحتياطي القانوني وتوزيعات حملة الأسهم العادية) كحد أقصى

٦-يتم تخصيص مكافأة أعضاء مجلس الادارة بما لا يزيد عن ١٠% من الربح بعد استبعاد الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي والدفعة الأولى للمساهمين والعاملين

٧-يجوز منح حملة الأسهم العادية دفعة ثانية من الأرباح المتبقية بعد التوزيعات السابقة بنسبة معينة يقترحها مجلس الادارة وتوافق عليها الجمعية العمومية . ويراعى فيها نصيب العاملين بالشركة كما سبق

٨-يجوز تكوين احتياطي تسوية الأرباح بمبلغ الأرباح الباقية . ويستخدم هذا الاحتياطي في تثبيت الكوبون الموزع خاصة اذا كانت أرباح الشركة تتعرض لتقلبات حادة .

ويكون الشكل العام لقائمة توزيع الأرباح كما يلي :-

قائمة توزيع الأرباح عن الفترة من / / الى / /

البيان	جزئي	كلي
صافي ربح العام	***	
ارباح (خسائر) مرحلة من سنوات سابقة	***	
احتياطيات محولة	***	
الأرباح القابلة للتوزيع		***
توزع كما يلي :		
احتياطي قانوني	**	
احتياطي نظامي	**	
احتياطي رأسمالي	**	
نصيب المساهمين	**	
نصيب العاملين	**	
مكافأة أعضاء مجلس الادارة	**	
احتياطيات أخرى	**	
اجمالي الموزع		(**)
أرباح محتجزة ترحل للعام القادم		***

وعلى المأمور الفاحص عند فحص هذه القائمة ان يراعي الآتي :-

١- التحقق من صافي أرباح العام أن تكون مطابقة لصافي الربح من واقع قائمة الدخل بعد خصم الضريبة

٢- التحقق من المبلغ المرحل من سنوات سابقة سواء كان ربح أو خسارة ومطابقتة مع الرصيد المرحل من حساب الأرباح المحتجزة أو الخسائر المرحلة

٣- مراجعه الحسابات التفصثيلية للاحتياطيات والتحقق منها من واقع الايضاخات المتممة للقوائم المالية وجدول الاحتياطيات المرفق بالتقرير المالي والذي يكون على الشكل التالي

الاحتياطي	رصيد ١/١	المكون خلال العام		المرتد من الاحتياطي	المحول	رصيد ١٢/٣١
		من ح/ التوزيع	من غير ح/ التوزيع			
احتياطي قانوني						
احتياطي نظامي						
احتياطي رأسمالي						
احتياطيات أخرى						

حيث يجب على مراعاة الآتي :-

****بخصوص رصيد أول المدةيجب التحقق من أنه مطابق لرصيد آخر المدة بالعام السابق**

****بخصوص المكون خلال العام من ح/ التوزيع يجبب أن يكون مطابقا لما هو وارد بقائمة توزيع الأرباح حيث ان ما هو مكون من ح/ توزيع الأرباح يعد توزيعا للربح ولا يخضع للضريبة**

****بخصوص المكون خلال العام من غير ح/ التوزيع يحب على الفاحص القيام بالفحص الحصري لهذه المبالغ ومناقشة الحاضر عن الشركة في مكوناتها وأسبابها**

والاطلاع على القيود الخاصة بها ويجب حصرها كاملة وردها للوعاء الضريبي بقائمة الاقرار التفصيلية

** بخصوص المرتد من الاحتياطيات والمحول فيجب على الفاحص الحصول على بيان حصري بهذه المبالغ ومناقشة الحاضر عن الشرككة فيها وفي أسبابها والاطلاع على القيود المحاسبية والحركة الخاصة بها واثباتها بمحاضر الأعمال

** رصيد آخر المدة :

يجب على الفاحص التحقق من ان الرصيد المدرج بهذا الجدول مطابق لما هو مدرج بقائمة المركز المالي

٤-نصيب المساهمين : وهو يمثل المبالغ الموزعة على المساهمين ويجب على الفاحص الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الادارة والتحقق من واقعة التوزيع الفعلي للكوبونات (الأرباح) حيث أنه وفقا للقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فيجب مراعاة التالي :

وفقا للقرار بقانون ٥٣ لسنه ٢٠١٤ فان توزيعات الأرباح هي :

أي دخل مستمد من الأسهم أو الحصص بما في ذلك أسهم التمتع أو حقوق التمتع وأسهم التعدين وأسهم التأسيس أو أي حقوق أخرى تعطي حق المشاركة في الأرباح سواء كانت هذه التوزيعات نقدية أو أسهم مجانية أو على شكل سندات أو على شكل حصص تأسيس أو على أى صورة اخرى

ومعنى ذلك أن أرباح الأشخاص الاعتبارية بما تشمله من شركات أشخاص وشركات أموال **تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٤٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥وتعديلاته** ثم **تخضع توزيعات الأرباح التي يحصل عليها المساهم أو الشريك لضريبة التوزيعات**

الواقعة المنشئة للضريبة

هي وضع قيمة التوزيعات تحت تصرف المساهم أو الشريك على النحو التالي :

**** في شركات الأموال :** صدور قرار الجمعية العامة العادية للشركة بالموافقة على مشروع توزيع الأرباح المقترح من مجلس الادارة .

**** في شركات الأشخاص :**اضافة الأرباح لحساب جاري الشركاء أو اعتماد الميزانية من مراقب الحسابات

وقد صدر في هذا الشأن كتاب دوري ٩لسنة ٢٠١٦

وقد مرت الضريبة على توزيعات الأرباح في مصر بثلاثة مراحل (هامة جدا جدا)

**** المرحلة الأولى :-**

منذ صدور الفانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٤/٦/٣٠

**** المرحلة الثانية :**

صدور القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ وهي الفترة من ٢٠١٤/٧/١ وحتى ٢٠٢٠/٩/٣٠

**المرحلة الثالثة :

صدور القانون ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠ وهي الفترة من ٢٠٢٠/١٠/١ حتى الآن

المرحلةالأولى
(مرحلة ماقبل صدور القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤)

كانت توزيعات الأرباح الصادرة من شركات الأموال بأنواعها الثلاثة أو شركات الأشخاص من داخل مصر سواء كانت ناتجة عن أوراق مالية أو حصص مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية أو غير مقيدة على السواء معفاة من الضريبة

طبقا لحكم المادة (٣١ بند ٤) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنسبة للشخص الطبيعي & المادة (٥٠ فقرة ١٠) من نفس القانون للشخص الاعتباري

كما كانت توزيعات الأرباح من خارج مصر لا تخضع للضريبة

(وفقا لمبدأ اقليمية الضريبة)

المرحلةالثانية
(صدور القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤)

وهذه المرحلة هي بداية صدور القانون ٥٣لسنة ٢٠١٤ والذي أضاف لقانون الضريبة على الدخل باباً سادساً يتناول الايرادات الخاضعة للضريبة وتحديد التوزيعات الخاضعة للضريبة وسعر الضريبة وتحصيلها وكيفية تجنب الازدواج الضريبي .

ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي :-

م ٤٦مكرراً من القانون :-

تسري الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة , عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية سواء تحققت هذه التوزيعات في مصر أو في الخارج وأيا كانت الصورة التي يتم بها هذا التوزيع

ويلاحظ أن المشرع أخضع للضريبة كافة صور توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي في مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص , وسواء تحققت هذه التوزيعات في مصر او في الخارج وأيا كانت الصورة التي يتم بها التوزيع نقدا أو عينا او بزيادة رأس المال باستخدام مخصصات أو احتياطيات فيما عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية

**** م ٥٢ مكرراً من اللائحة التنفيذية :**

في تطبيق حكم المادة ٤٦مكرراً من القانون وفيما عدا السهم المجانية تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة على توزيعات الأرباح هي وضع التوزيعات تحت تصرف المساهم وذلك بنقلها من ذمة الجهة التي قامت بالتوزيع الى ذمة المساهم ,سواء تقرر التوزيع من مجلس الادارة أو من الجمعية العمومية أو من أي سلطة أخرى مختصة بالتوزيع ,ويأخذ التوزيع المؤقت ذات الحكم على أن يتم تحديد تكلفة الاقتناء للأسهم المجانية وفقا لحكم المادة ٤٦ مكرراً ٤ بالقيمة الاسمية للسهم

وتكون العبرة في تحديد الأرباح المقرر توزيعها عن الأسهم والحصص في اي صورة طبقا لما هو ثابت في قرارات الجمعية العمومية او قرارات مجالس الادارة او باقرار يقدمة الشخص المسئول عن ادارة الشركة خلال الثلاثين يوما من تاريخ انتهاء السنه المالية يتضمن بيان بالأرباح المقرر توزيعها .

وعلى كل جهة تقوم بالتوزيع ان تقدم للمصلحة محاضر وملحقات القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية وكذلك القرارات التي تصدرها مجالس الادارة الخاصة بتوزيع الأرباح وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدورها

ويجب على شركات الاشخاص حجز وتوريد الضريبة على التوزيعات المستحقة على أصحاب الحصص فيها الى المصلحة في موعد أقصاه نهاية الأجل المحدد لتقديم اقرار الشركة

مادة ٥٢ مكرراً١ من اللائحة التنفيذية :-

وقد تم اضافة هذه المادة بموجب قرار وزير المالية ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ في ٩/٤/٢٠١٥ ويعمل به من ١٠/٤/٢٠١٥

يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة ٤٦ مكرراً والمحققة في الخارج خلال السنة طبقا للمادة ٨ من القانون وللشخص الطبيعي المقيم الحق في خصم الضريبة الأجنبية المسددة عن توزيعات الأرباح وذلك في حدود الضريبة المحسوبة

**** مادة ٤٦مكرراً١ :-**

يتحدد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة ٤٦ مكرراً بالنسبة لما يحصل عليه الشخص الطبيعي المقيم الذي لا يزاول نشاطا خاضعا للضريبة وفقا لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون خلال السنة الضريبية في مصر وفقا لما تقررة السلطة المختصة بالتوزيع وذلك فيما يجاوز عشرة آلاف جنية سنويا .

ويشمل ذلك الوعاء بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم الذي يزاول نشاطا خاضعا للضريبة وفقا لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون كامل توزيعات الأرباح التي يحصل عليها سواء من مصدر في مصر أو في الخارج

**** مادة ٢٦ مكرراً من اللائحة التنفيذية**

وقد تم اضافة هذه المادة بموجب قرار وزير المالية ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ في ٩/٤/٢٠١٥ ويعمل به من ١٠/٤/٢٠١٥

في تطبيق حكم المادة ٤٦ مكرراً ١ من القانون يعتبر الاستثمار في الأوراق المالية في المالية في الخارج أو التصرق فيها نشاطا تجاريا

ويقصد بالأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة ١٩ من القانون توزيعات الأرباح الناتجة عن ملكية الأوراق المالية والأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فيها

ولا يسري الاعفاء المنصوص عليه في المادة ٤٦مكرر ١ من القانون على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من استثمار الأوراق المالية في الخارج سواء كان هذا الشخص يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو أي نشاط آخر

تنص المادة ٤٦ مكرراً ٢ على الآتي :

استثناء من حكم المادة ٨ من القانون يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة ٤٦ مكرر من القانون المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل عليها شخص طبيعي مقيم ١٠% دون خصم اية تكاليف ويخفض هذا السعر الى ٥% اذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥% من رأس المال او حقوق التصويت بشرط الا تقل مدة حيازة الأسهم او الحصص عن سنتين وذلك دون خصم اي تكاليف

وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز (١%) من توزيعات الأرباح وتوريدها للمصلحة وفقا للاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية

****مادة ٢٦ مكرراً ا (من اللائحة)**

يتم حساب الضريبة على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها الشخص الطبيعي الذي لديه محفظة أوراق مالية ولا يتعامل أولا يزيد رقم تعاملاته في الأوراق المالية بيعا وشراء خلال الفترة الضريبية على ٥ ملايين جنيةعلى أساس ضريبة مستقطعة بنسبة (٥%) أو(١٠%) بحسب الأحوال ولا تدخل هذه التوزيعات مرة أخرى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة

****مادة ٥٢مكرراً ٢ (من اللائحة)**

في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة ٤٦ مكرراً ٢ من القانون تقوم شركات الايداع والقيد المركزي وبنوك الايداع المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو الجهة الموزعة للارباح الخاضعة للضريبة على التوزيعات بتوريد قيمة ما تم حجزه الى الادارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه التحصيل وذلك على نموذج (٤٢ توزيعات)مرفقا به شيكا أو نقدا أو من خلال وسائل الدفع الالكتروني

كما يجب تسليم الممول ايصالا بكل مبلغ يتم حجزه تحت حساب الضريبة

المرحلة الثالثة

صدور القانون ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠

*** صدر هذا القانون في ٣٠سبتمبر ٢٠٢٠ وتم نشره بالجريدة الرسمية بالعدد ٣٩ مكرر (ز) ويعمل به من ١/١٠/٢٠٢٠**

وملامحها هي ما يلي :-

١-التوزيعات الناتجة عن الأوراق المالية والحصص المقيدة بسوق الأوراق المالية تخضع للضريبة على التوزيعات بسعر قطعي (٥%)

٢-التوزيعات الناتجة عن أوراق مالية وحصص غير مقيدة في البورصة تخضع للضريبة على التوزيعات بسعر قطعي (١٠%)

٣-توزيعات الأرباح في شركات الأشخاص تخضع للضريبة على التوزيعات بسعر قطعي (١٠%) وتطبق على كامل الفترة الضريبية ٢٠٢٠

٤-الغاء المبلغ المعفي وهو ١٠٠٠٠ ج واخضاع كامل التوزيعات للضريبة

٥-التوزيعات من خارج مصر تخضع للضريبة بالسعر العام ويجوز للممول خصم الضريبة الأجنبية المسددة في الخارج من الضريبة المستحقة على الاقرار في مصر وذلك في حدود الضريبة المحسوبة

٥-نصيب العاملين في الأرباح : ويجب على الفاحص الحصول على بيان حصري بتلك المبالغ ومقارنته مع ماهو ثابت في الدفاتر واخطار شعبة كسب العمل (المرتبات) وذلك لمراعاة تلك المبالغ عند المحاسبة عن ضريبة كسب العمل كما يجب التأكد من عدم تحميل قدر تلك الأرباح

الموزعة على العاملين لقائمة الدخل لكونها لا تمثل عنصرا من عناصر التكلفة لذا يجب في هذه الحالة ردها للوعاء

٦-مكافأة أعضاء مجلس الادارة : يجب الحصول على تحليل حصري بتلك المبالغ للقيام باستبعادها من المبالغ المحملة على قائمة الدخل وردها للوعاء الضريبي .

فحص وتحليل قائمة التدفقات النقدية

هي عبارة عن قائمة تمثل حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهي تعكس مستوي السيولة المالية المتولدة خلال الفترة من مختلف الأنشطة خلال السنة المالية

وتعد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالبيانات والمعلومات اللازمة لقياس قدرة المنشأة على توليد النقدية وتحديد احتياجاتها من النقدية وكذلك تقييم قدرة المنشأة على سداد الالتزامات طويله الأجل وأعبائها وكذلك الديون قصيرة الاجل

أهداف قائمة التدفقات النقدية

توفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في

١- تحديد قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلا

٢- تحديد قدرة المنشاة على الوفاء بالتزاماتها وسداد توزيعات الأرباح

٣- تفسير الفروق والتعرف على أسباب الاختلاف بين صافي الربح والنقدية المحصلة أو المنصرفة المتعلقة به

٤- الحكم على مدى جودة الأرباح المحققة

٥- تقييم أداء المنشأة في ادارتها للأموال المتاحة

انواع التدفقات النقدية

١- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

٢- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

٣- التدفقات النقدية من النشطة التمويلية

ويتم اعداد قائمة التدفقات النقدية بالطرق التالية :-

١- الطريقة المباشرة

٢- الطريقة الغير مباشرة (طريقة التسويات)

مقارنة
قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية

قائمة الدخل	قائمة التدفقات النقدية
تراعي في اعدادها أساس الاستحقاق	تراعي في اعدادها الأساس النقدي
تراعي مبدأ استقلال السنوات المالية	لا تراعي مبدا استقلال السنوات المالية
تتضمن ايرادات ومصروفات الفترة	تتضمن المقبوضات والمدفوعات المتعلقة ببنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

عرض وتحليل قائمة التدفقات النقدية

أولاً : عرض قائمة التدفقات النقدية

ثانياً : تحليل قائمة التدفقات النقدية

أولا : عرض قائمه التدفقات النقديه :-

يتعين علي كل منشأة ان تعرض قائمه التدفقات النقديه خلال الفترة مبوبه الي انشطه التشغيل و الاستثمار و التمويل بالطريقه التي تكون ملائمه لاعمالها مع التزام العرض بهذا التسلسل و اظهار اجمالي صافي التدفقات النقديه لكل نشاط علي حدة .

و يتم عرض قائمه التدفقات النقديه وفقا لما يلي :

١ـ تدفقات نقديه مرتبطة بانشطة التشغيل (الجارى) :

و تشمل الاثر النقدى للعمليات و الاحداث الاخرى التي تدخل في تحديد و قياس صافي الربح حيث تشمل التدفقات النقديه الداخله : المتحصلات النقدية مقابل السلع المباعة للعملاء والخدمات المؤداه لهم وإيراد الفوائد المحصل ، وتوزيعات الأرباح التى تتسلمها المنشأة كعائد على السلف والإستثمار فى الأوراق المالية وحصيلة بيع الأوراق المالية ، كما تشمل التدفقات النقدية الخارجة: المدفوعات لغرض سداد الأجور ، وسداد ما تحصل عليه المنشأة من سلع وخدمات ومدفوعات الفوائد والضرائب والمدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض الإتجار ويمكن إستخدام طريقتين للعرض للتوصل الى صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ،

*** الطريقة المباشرة للحصول على إجمالى التدفقات النقدية**

*** طريقة العرض غير المباشرة**

للإستفادة منها فى إستخلاص معلومات حول العلاقة بين صافى التدفق النقدى وصافى الدخل .

أ ـ الطريقة المباشرة : حيث يتم الإفصاح عن إجمالى عمليات المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود الأساسية أى أنها تبين المدفوعات النقدية المستخدمة فى أنشطة التشغيل مطروحة من

المتحصلات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل ويظهر صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بإستخدام الطريقة المباشرة .

ويتم إستخراج التدفقات النقدية لكل عنصر من عناصر التشغيل على النحو التالى :

	☐ المتحصلات النقدية من العملاء = صافى المبيعات (من قائمة الدخل)	xx
	(+) النقص فى حسابات العملاء	xx
أو	(-) الزيادة فى حسابات العملاء	xx

ويتم الوصول الى الزيادة أو النقص فى حسابات العملاء بطرح رصيد العملاء فى بداية العام من رصيد العملاء فى نهاية العام ، إذا كان هناك زيادة فى رصيد العملاء فتطرح من صافى المبيعات أما إذا كان هناك نقص فى رصيد العملاء فتضاف الى صافى المبيعات .

ولأغراض الفحص الضريبى :-

يتمثل دور الفاحص الضريبي عند فحص هذا البند في:

١ـ التحقق الحسابي من بنود مكونات المتحصلات من العملاء حيث ان :

المتحصلات من العملاء + النقص في رصيد العملاء – الزيادة في رصيد العملاء

= صافي المبيعات من قائمة الدخل

وبهذه الخطوة يمكن التحقق الحسابي من التكامل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

٢ـكما يجب على الفاحص الرجوع لبيانات قائمة المركز المالي وبالتحديد رصيد العملاء أول وآخر الفترة حيث أن الفرق بينهما يمثل المحصل من العملاء ويجب مطابقتة مع حساب اجمالي العملاء

٣ـالحصول على عينة من المبيعات الشهرية لشهر معين وتتبع أثر البيع الآجل والتحصيل خلال الشهر على حساب اجمالي العملاء

٤ـالتتبع الشهري للمتحصلات من واقع يومية النقدية والحصول على بيان تحليلي شهري بقيمة المتحصلات من العملاء من واقع يومية النقدية ومطابقته مع القيمة الممثله لها بقائمة التدفقات النقدية

	☐ المدفوعات النقدية للموردين = تكلفة البضاعة المباعة	xx
	(+) النقص فى حسابات الموردين	xx
أو	(-) الزيادة فى حسابات الموردين	xx
	(+) الزيادة فى المخزون	xx
أو	(-) النقص فى المخزون	xx

ولأغراض الفحص الضريبى :-

يتمثل دور الفاحص الضريبي عند فحص هذا البند في:

١- التحقق الحسابي من بنود قائمة الدخل بواسطة قائمة التدفقات النقدية حيث ان :

المشتريات = تكلفة البضاعة المباعة +الزيادة في المخزون – النقص في المخزون

وهنا يجب أن تتطابق قيمة المشتريات المستخرجة من المعادلة السابقة مع قيمتها المحملة على قائمة الدخل

وبهذه الخطوة يمكن التحقق الحسابي من صحة قيمة المشتريات المحملة على قائمة الدخل وكذلك مخزون أول وآخر المدة

٢-كما يجب على الفاحص الرجوع لبيانات قائمة المركز المالي وبالتحديد رصيد الموردين أول وآخر الفترة حيث أن الفرق بينهما يمثل المسدد للموردين ويجب مطابقتة مع حساب اجمالي الموردين

٣-الحصول على عينة من المشتريات الشهرية لشهر معين وتتبع أثر الشراء الآجل والسداد خلال الشهر على حساب اجمالي الموردين

٤-التتبع الشهري للمدفوعات من واقع يومية النقدية والحصول على بيان تحليلي شهري بقيمة المسدد للموردين من واقع يومية النقدية ومطابقته مع القيمة الممثله لها بقائمة التدفقات النقدية

	المصروفات الأخرى المدفوعة = مصروفات التشغيل	**xx**
	(+) الزيادة فى المصروفات المقدمة	**xx**
أو	**(-) النقص فى المصروفات المقدمة**	**xx**
	(-) الزيادة فى المصروفات المستحقة	**xx**
أو	**(+) النقص فى المصروفات المستحقة**	**xx**
	(-) الإهلاك وغيره من المصروفات غير النقدية	**xx**

- **المدفوعات النقدية للفوائد يتم تبويبها ضمن ضمن أنشطة التشغيل بالرغم من أنها مرتبطة بالقروض اللازمة لتمويل المنشأة ، ولا توجد حاجة لتحليل هذا البند لظهوره منفرداً بقائمة الدخل.**

ولأغراض الفحص الضريبي :-

يتمثل دور الفاحص الضريبي في فحص هذا البند في امكانية استخدام القيم الواردة بقائمة التدفقات النقدية للتحقق من صحة قيم المصروفات ذات الطبيعة النقدية المحملة على قائمة الدخل والمصروفات المقدمة والمستحقة الظاهرة بقائمة المركز المالي عن طريق الآتي :-

١ ـ التحقق من صحة رصيد المصروفات المقدمة أول وآخر المدة

٢ ـ التحقق من رصيد المصروفات المستحقة أول وآخر المدة

٣ ـ مطابقة مصروف الاهلاك المحمل على قائمة الدخل مع مصروف الاهلاك من واقع المعادلة السابقة

٤ ـ مطابقة قيمة المصروفات التشغيلية المحملة على قائمة الدخل مع القيمة المدرجة كمكون من مكونات المسدد للمصروفات التشغيلية

☐ المدفوعات لضرائب الدخل = ضرائب الدخل	xx
(+) النقص فى ضرائب الدخل المستحقة	xx
(-) الزيادة فى ضرائب الدخل المستحقة	xx

**ولأغراض الفحص الضريبي:-

يتمثل دور الفاحص الضريبي في :-

١ ـ مطابقة قيمة ضرائب الدخل من واقع المعادلة السابقة بنظيرتها من واقع قائمة الدخل والتأكد من التطابق بينهما

٢ ـ مراجعة وفحص حساب جاري مصلحة الضرائب للتأكد من صحة رصيد أول و\آخر المدة وعناصر الحساب المدينة والدائنة وقيودها المحاسبية ومسبباتها

☐ أيرادات أخرى محصلة = مثل إيرادات أوراق مالية وفوائد دائنة	xx
(+) إيرادات مقدمة	xx
(-) إيرادات مستحقة	xx

وكقاعدة عامة عند إجراء التسويات اللازمة لتحويل بنود قائمة الدخل الى جدول التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بإتباع الطريقة الماشرة يتبع الآتى :

- بالنسبة للمبالغ المحصلة من الإيرادات : (إيراد مبيعات ، أو إيراد فوائد ، أو عائد الأوراق المالية التى تملكها المنشأة ، أو أى إيرادات أخرى) تتم إضافة التغيرات الدائنة " على أساس أن

الزيادة فى المدين مدينة والنقص دائن ، والزيادة فى الدائن دائنة والنقص مدين " فى أرصدة

الحسابات المرتبطة بقائمة المركز المالى (نقص حسابات العملاء ، ونقص رصيد الإيرادات المستحقة ، وزيادة رصيد حسابات الإيرادات المقدمة) ، ويتم طرح التغيرات المدينة فى الأرصدة المرتبطة بقائمة المركز المالى (زيادة رصيد حسابات العملاء ، وزيادة رصيد الإيرادات المستحقة ، ونقص رصيد حسابات الإيرادات المقدمة) من الإيرادات التى تخص الفترة للوصول الى المبالغ المحصلة من الإيرادات .

- بالنسبة للمبالغ المدفوعة لمشتريات البضاعة : يتم إضافة التغيرات المدينة فى الحسابات المرتبطة بقائمة المركز المالى (زيادة رصيد المخزون ، ونقص رصيد حسابات الموردين) الى تكلفة البضاعة المباعة ويتم طرح التغيرات الدائنة (نقص رصيد المخزون ،و زيادة رصيد حسابات الموردين) الى تكلفة البضاعة المباعة للوصول الى المدفوعات النقدية لمشتريات البضاعة .
- بالنسبة للمبالغ المدفوعة مقابل مصروفات التشغيل والمصروفات الأخرى : يتم طرح مصروف الإهلاك وما يماثله من المصروفات الأخرى غير النقدية ، كما يتم طرح التغيرات الدائنة فى الحسابات المرتبطة بقائمة المركز المالى(نقص فى أرصدة المصروفات المقدمة ، زيادة أرصدة المصروفات المستحقة) من المصروفات التى تخص الفترة ، كما : يتم إضافة التغيرات المدينة فى الحسابات المرتبطة بقائمة المركز المالى (زيادة فى أرصدة المصروفات المقدمة ، ونقص أرصدة المصروفات المستحقة) الى المصروفات التى تخص الفترة لتحديد التدفقات النقدية الخارجة مقابل مصروفات التشغيل والمصروفات الأخرى .

- <u>مزايا الطريقة المباشرة :</u> أنها تبين كلاً من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية كما أنها تكشف عن معلومات أكثر تفصيلاً تفيد فى إتخاذ القرارات وإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل .

<u>ب. الطريقة غير المباشرة :</u> حيث يتم تعديل صافى الربح أو الخسارة للمعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وأى مبالغ مؤجلة أو مستحقة الدفع أو المقبوضات النقدية من الأنشطة التشغيلية السابقة أو المستقبلية ، أى أنه يتم إضافة الأعباء التى خصمت من الإيرادات فى قائمة الدخل ولم يترتب عليها تدفقات نقدية خارجة إلى صافى الربح ، وإستبعاد البنود الدائنة فى قائمة الدخل والتى لم يترتب عليها تدفقات نقدية داخلة من صافى الربح ، ويظهر صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل بإستخدام الطريقة غير المباشرة .

- <u>مزايا الطريقة غير المباشرة :</u> أنها تركز على الفرق بين صافى الدخل وصافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل أى أنها توفر حلقة الربط بين قائمة التدفقات النقدية وقائمة الدخل وقائمة المركز المالى .

<u>٢- تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة إستثمارية :</u>

هى أنشطة إقتناء وإستبعاد الأصول طويلة الأجل والإستثمارات وتنقسم الى تدفقات نقدية داخلة وخارجة وتتمثل التدفقات الداخلة فى النقدية المحصلة من بيع الأصول طويلة الأجل ، والأوراق المالية وتحصيل السلف التى سبق أن منحتها المنشأة ، وتتمثل التدفقات الخارجة فى شراء أصول طويلة الأجل ، وأوراق مالية ، والمبالغ التى يتم تسليفها للمقترضين .

٣- تدفقات نقدية بأنشطة التمويل :

هى الأنشطة التى تؤدى الى تغيرات(بالزيادة أو النقص) فى عناصر مكونات حقوق الملكية وعناصر الإلتزامات طويلة الأجل وتتضمن :

- **المقبوضات النقدية من إصدار أسهم ، وإصدار سندات أو الحصول على قروض طويلة الأجل .**
- **المدفوعات النقدية الى حملة الأسهم كتوزيعات وسداد قروض طويلة الأجل .**

ثانياً : تحليل قائمة التدفقات النقدية :

يمكن تحليل قائمة التدفقات النقدية للكشف بدراسة المؤشرات المالية التالية

١- كفاءة الحصول على تدفقات نقدية (القدرة على توريد النقدية) :

وهو مقدرة المنشأة على الحصول على تدفقات نقدية من عملياتها الجارية أو المستمرة ، و هناك ثلاث نسب تساعد على قياس المنشأة فى كفاءة توليد نقدية وهى :

أ- عائد التدفق النقدى : وهى نسبة صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الى صافى الربح ويتم حسابه كما يلى :

$$\frac{\text{صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل}}{\text{صافى الربح}} \quad \text{دورة}$$

ب- التدفق النقدى الى المبيعات : وهو نسبة صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الى صافى المبيعات ويتم حسابه كما يلى :

$$\frac{\text{صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل}}{\text{صافى المبيعات}} \quad \%$$

ج- التدفق النقدى الى صافى الأصول : وهو نسبة صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الى صافى الأصول ويتم حسابه كما يلى :

$$\frac{\text{صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل}}{\text{متوسط صافى الأصول (أول المدة + آخرالمدة) / ٢}} \quad \%$$

٢-التدفق النقدى الحر:

وهو مقدار النقدية المتبقية بعد إستبعاد النقدية التى يجب أن توفرها المنشأة لإستمرار عمليات التشغيل عند مستواها المخطط ويجب أن تغطى هذه النقدية كلاً من عمليات التشغيل الجارية والمستمرة ، والفوائد ، وضرائب الدخل ، وتوزيعات الأرباح

التدفق النقدى الحر = صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل – الأرباح الموزعة – المدفوعات لشراء الأصول + المقبوضات من بيع أصول ثابتة

- **إذا كان التدفق النقدى الحر موجباً فهذا يشير الى أن المنشأة قد قابلت جميع إلتزاماتها النقدية المخططة ولديها نقدية متاحة لتخفيض الديون والتوسع فى مشروعاتها**
- **إذا كان التدفق النقدى الحر سالباً فهذا يشير الى أن المنشأة عليها التصرف فى إستثمارات عن طريق البيع أو الإقتراض أو زيادة رأس المال فى الأجل القصير للإستمرار عند مستوياتها المخططة و إذا ظل التدفق النقدى الحر سالباً للعديد من السنوات فإنه على المنشأة البحث عن مصادر تمويل مناسبة للإستمرار فى نشاطها**

بعض المشكلات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية

أولاً : التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

ثانياً : البنود غير العادية

ثالثاً : الفوائد وتوزيعات الأرباح

رابعاً : الضرائب على الدخل

توجد بعض المشكلات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية تواجه معدى هذه القائمة منها:

أولاً: التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية :

قد تقوم المنشأة بتنفيذ أنشطة أجنبية إما أن يكون لديها معاملات أجنبية ، أو يكون لديها عملات أجنبية وقد أوجب المعيار المحاسبى الخاص بقوائم التدفقات النقدية تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات التى تحدث بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ إعداد قائمه التدفق النقدى , كما نص المعيار علي عرض اثار تغيرات اسعار الصرف علي النقديه و ما في حكمها المحتفظ بها بعمله اجنبيه في قائمه التدفق النقدى كتسويه لارصدة النقديه و ما في حكمها في بدايه و نهايه الفترة علي ان يتم عرضها بصورة مستقله عن التدفقات النقديه لكل من الانشطه الثلاثه (تشغيلي , استثمارى , تمويلي) و ذلك لان الارباح و الخسائر غير المحققه الناتجه عن هذا التغيرات في اسعار تحويل العملات الاجنبيه لا تعتبر بمثابه تدفقات نقدية .

ثانيا : البنود غير العاديه :

قد تحقق المنشأة خلال الفترة الماليه موارد او تتحمل نفقات عرضيه غير ناتجه عن ممارسه المنشأة لنشاطها العادى الذى قامت من اجله و لا تتصف بالانتظام لذا يطلق عليها " البنود غير العادية " مثل التعويضات التي تحصل عليها المنشأة او تتكبدها نتيجه الكوارث التي اصابتها , و قد اوجب المعيار علي المنشات الافصاح عن التدفقات النقديه المتعلقه بالبنود غير العاديه الناتجه عن الانشطه الثلاث (تشغيلي , استثمارى , تمويلي) بشكل منفصل في قائمه التدفق النقدى و اظهارها ضمن التدفقات النقديه من انشطه التشغيل و ذلك حتي يتمكن مستخدموا القوائم الماليه من فهم طبيعة تلك البنود و مدى اثارها علي التدفقات النقديه الحاليه و المستقبليه للمنشاة .

ثالثا : الفوائد و توزيعات الارباح :

يقصد بالفوائد المدفوعه تلك التي تتحملها المنشأة نتيجه الاقتراض , اما توزيعات الارباح فهي تمثل المبالغ الناتجه عن الاستثمارات في الاوراق الماليه التي تحتفظ بها المنشأة , و قد اوجب المعيار الافصاح عن التدفقات النقديه الخاصه بالفوائد المدفوعه و توزيعات الارباح المقبوضه و المدفوعه بشكل منفصل و تبويبها علي انها تدفقات نقدية من نشاط التشغيل علي اساس انها تؤثر في تحديد صافي الربح او الخسارة حيث تساعد مستخدمى القوائم الماليه في التعرف علي مقدرة المنشأة في سداد التزاماتها من التدفقات النقديه النأشئة من نشاط التشغيل

رابعا : الضرائب على الدخل :

تطلب المعيار ضرورة الافصاح عن التدفقات النقديه الناتجه عن ضرائب الدخل كمبلغ اجمالي بشكل منفصل بالقائمه علي ان تصنف عادة باعتبارها تدفقات نقدية ناتجه عن انشطه التشغيل مع ملاحظة ان يتم تسويه صافي الربح قبل ضريبه الدخل.

معادلات أخرى تستخدم في الطريقة المباشرة

**** المسدد للمصروفات:-**

= المصروفات – الإهلاك + النقص في المصروفات المستحقة + الزيادة في المصروف المقدم
- الزيادة في المصروفات المستحقة – النقص في المصروف المقدم

**** المسدد للضرائب :-**

= ضريبة الدخل + النقص في الضريبة المستحقة – الزيادة في الضريبة المستحقة

**** النقدية المحصلة من بيع أصول :-**

= تكلفة الأصول – مجمع الاهلاك – خسائر البيع + أرباح البيع

**** توزيعات الأرباح المسددة :-**

= صافي ربح العام + النقص في رصيد الأرباح المحتجزة – الزيادة في رصيد الأرباح المحتجزة

**** قرض السندات المسدد :-**

= القيمة الإسمية لقرض السندات + خسائر سداد قرض السندات – مكاسب سداد قرض السندات

****المسدد لشراء أصول :-**

= تكلفة الأصول المباعة + الزيادة في رصيد الأصول – النقص في رصيد الأصول

**** كيفية حساب صافي التدفقات النقدية التشغيلية بالطريقة غير المباشرة**

البيان	المبلغ
صافي الربح من قائمة الدخل	****
+ إهلاك الأصول الثابتة	***
+ خسائر رأسمالية	***
- أرباح رأسمالية	(***)
+ النقص في الأصول المتداولة ماعدا النقدية	***
+ الزيادة في الالتزامات المتداولة	***
- الزيادة في الأصول المتداولة ماعدا النقدية	(***)
- النقص في الالتزامات المتداولة	(***)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	****

بفرض توافر البيانات التالية من سجلات الشركة المصرية عن عام ٢٠١٧

قائمة الدخل

البيان		
ايراد المبيعات		٤٤٦١٠٠
تكلفة المبيعات	٢٢٢٣٠٠	
المصروفات التشغيلية	١٢٠٣٠٠	
مصروف الاهلاك	٢٥٥٠٠	
اجمالي التكاليف والمصروفات		(٣٦٨١٠٠)
مجمل الربح		٧٨٠٠٠
مكاسب (خسائر) أخرى		
خسائر بيع معدات		(٣٣٠٠)
خسائر سداد سندات		(٨٢٥)
صافي الربح قبل الضريبة		٧٣٨٧٥
مصروف الضريبة		(١٣٧٢٥)
صافي الربح		٦٠١٥٠

قائمة المركز المالي

البيان	٢٠١٧	٢٠١٦
النقدية	٤٣٠٥٠	٢٣٩٢٥
العملاء	٣٤١٢٥	٣٩٨٢٥
المخزون	١٥٦٠٠٠	١٤٦٤٧٥
المصروفات المقدمة	٣٦٠٠	١٦٥٠
المعدات	١٣٥٨٢٥	١٤٦٧٠٠
مجمع اهلاك معدات	(٦١٩٥٠)	(٤٧٥٥٠)
اجمالي الأصول	**٣١٠٦٥٠**	**٣١١٠٢٥**
الدائنون	٢٨٨٠٠	٣٣٧٥٠
ضرائب دخل مستحقة	٥١٠٠	٤٤٢٥
توزيعات مستحقة	---	٤٥٠٠
سندات	---	٣٧٥٠٠
رأسمال الأسهم	١٦٨٧٥٠	١٦٨٧٥٠
الأرباح المحتجزة	١٠٨٠٠٠	٦٢١٠٠
اجمالى الالتزامات وحقوق الملكية	**٣١٠٦٥٠**	**٣١١٠٢٥**

** معلومات اضافية

١- تكلفة المعدات المباعة بلغت ٢١٣٧٥ ج ومجمع اهلاكها بلغ ١١١٠٠ ج في تاريخ البيع النقدي

٢- تم شراء معدات أخرى جديدة خلال العام

٣- أرصدة الدائنين ناتجة عن مشتريات من المخزون السلعي

المطلوب : اعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة والغير مباشرة

الحل

****حساب التغيرات في عناصر قائمة المركز المالي**

البيان	رصيد أول المدة	رصيد آخر المدة	التغير
النقدية	٢٣٩٢٥	٤٣٠٥٠	١٩١٢٥+
العملاء	٣٩٨٢٥	٣٤١٢٥	٥٧٠٠-
المخزون	١٤٦٤٧٥	١٥٦٠٠٠	٩٥٢٥+
المصروفات المقدمة	١٦٥٠	٣٦٠٠	١٩٥٠+
المعدات	١٤٦٧٠٠	١٣٥٨٢٥	١٠٨٧٥-
الدائنون	٣٣٧٥٠	٢٨٨٠٠	٤٩٥٠-
ضريبة مستحقة	٤٤٢٥	٥١٠٠	٦٧٥+
توزيعات مستحقة	٤٥٠٠	٠	٤٥٠٠-
سندات	٣٧٥٠٠	٠	٣٧٥٠٠-
أرباح محتجزة	٦٢١٠٠	١٠٨٠٠٠	٤٥٩٠٠+

** النقدية المحصلة من بيع المعدات = تكلفة المعدات المباعة – مجمع اهلاكها – خسائر بيع المعدات

= ٢١٣٧٥- ١١١٠٠ – ٣٣٠٠ = ٦٩٧٥ تدفق نقدي داخل من نشاط استثماري

** النقدية المسددة لشراء معدات = تكلفة المعدات المباعة – النقص في رصيد المعدات

= ٢١٣٧٥ – ١٠٨٧٥ = ١٠٥٠٠ تدفق نقدي خارج من نشاط استثماري

** النقدية المسددة للسندات = القيمة الإسمية + خسائر سداد السندات

= ٣٧٥٠٠+ ٨٢٥ = ٣٨٣٢٥ تدفق نقدي خارج من نشاط تمويلي

** النقدية المسددة لتوزيعات الأرباح = صافي الدخل – زيادة الأرباح المحتجزة + نقص التوزيعات المستحقة

= ٦٠١٥٠ – ٤٥٩٠٠ + ٤٥٠٠ = ١٨٧٥٠ تدفق نقدي خارج من نشاط تمويلي

** النقدية المحصلة من العملاء = المبيعات + النقص في العملاء

= ٤٤٦١٠٠+ ٥٧٠٠= ٤٥١٨٠٠ تدفق نقدي داخل من نشاط تشغيلي

** النقدية المسددة للموردين = تكلفة المبيعات + زيادة المخزون + نقص الدائنين

= ٢٢٢٣٠٠+٩٥٢٥+٤٩٥٠ = ٢٣٦٧٧٥ تدفق نقدي خارج من نشاط تشغيلي

** النقدية المسددة للمصروفات = المصروفات التشغيلية + زيادة المصروفات المقدمة

= ١٢٠٣٠٠ + ١٩٥٠= ١٢٢٢٥٠ تدفق نقدي خارج من نشاط تشغيلي

** النقدية المسددة للضرائب = مصروف الضرائب – زيادة الضرائب المستحقة

= ١٣٧٢٥ ـ٦٧٥ = ١٣٠٥٠ تدفق نقدي خارج من نشاط تشغيلي

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

البيان	جزئي	كلي
المتحصلات من العملاء المسدد للموردين المسدد للمصروفات المسدد للضرائب	٤٥١٨٠٠ (٢٣٦٧٧٥) (١٢٢٢٥٠) (١٣٠٥٠)	
صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية		٧٩٧٢٥
متحصلات من بيع معدات مسدد لشراء معدات	٦٩٧٥ (١٠٥٠٠)	
صافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية		(٣٥٢٥)
سداد قرض السندات سداد توزيعات الأرباح	(٣٨٣٢٥) (١٨٧٥٠)	
صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية		(٥٧٠٧٥)
صافي التغير في رصيد النقدية خلال العام		١٩١٢٥
+ رصيد النقدية أول المدة = رصيد النقدية آخر المدة		٢٣٩٢٥ ٤٣٠٥٠

الطريقة غير المباشرة

البيان	جزئي	كلي
صافي الدخل +مصروف الإهلاك + خسائر بيع معدات +خسائر سداد سندات + النقص في العملاء - الزيادة في المخزون - الزيادة في المصروفات المقدمة - النقص في الدائنين + الزيادة في الضرائب المستحقة	٦٠١٥٠ ٢٥٥٠٠ ٣٣٠٠ ٨٢٥ ٥٧٠٠ (٩٥٢٥) (١٩٥٠) (٤٩٥٠) ٦٧٥	
صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية		٧٩٧٢٥
متحصلات من بيع معدات مسدد لشراء معدات	٦٩٧٥ (١٠٥٠٠)	
صافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية		(٣٥٢٥)
سداد قرض السندات سداد توزيعات الأرباح	(٣٨٣٢٥) (١٨٧٥٠)	
صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية		(٥٧٠٧٥)
صافي التغير في رصيد النقدية خلال العام		١٩١٢٥
+ رصيد النقدية أول المدة = رصيد النقدية آخر المدة		٢٣٩٢٥ ٤٣٠٥٠

**دور الفاحص الضريبي في فحص قائمة التدفقات النقدية **

يتمثل دور الفاحص الضريبي في فحص بنود قائمة التدفقات النقدية في عملية الربط والتحقق بواسطتها من مدى صحة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وذلك على النحو التالي :-

١-مكونات التدفق النقدي من أنشطة تشغيلية وفحصها :-

البيان	اجراءات الفحص
صافي الربح قبل الفوائد والضرائب	تتمثل اجراءات فحصها والتحقق منها فيما تم اجراءه من اجراءات فحص بنود قائمة الدخل
الاستهلاك	تتمثل اجراءات فحصها فيما سبق اجرائه عند فحص بند الاهلاك عند التعرض لبنود قائمة الدخل ويجب ان يكون مطابقا للاهلاك المحاسبي للأصول الثابتة
أرباح(خسائر) بيع الأصول الثابتة	التحقق من صافي القيمة الدفترية للأصول المباعة عن طريق فحص تكلفتها الأصلية ومجمع اهلاكها المحاسبي التحقق من قيمة البيع عن طريق الفحص المستندي لفاتورة البيع
الزيادة(النقص) في المخزون	الفحص المستندي لمخزون أول وآخر الفترة عن طريق مراجعة وفحص مكونات بنود المخزون ومناقشة الحاضر عن كيفية تسعير المنصرف من المخازن كما سبق التعرض لها عند فحص بنود قائمة الدخل
الزيادة(النقص) في المدينون	-الفحص الحسابي لرصيد المدينون أول الفترة -حصر المبيعات الآجلة خلال العام والتحقق من أثرها على حساب اجمالي العملاء - حصر كافة المتحصلات من المدينين من واقع حساب اجمالي العملاء والمدينون ومطابقتها مع المتحصلات بدفتر يومية النقدية
الزيادة (النقص)في المصروفات المقدمة	-التحقق من رصيد المصروفات المقدمة أول المدة من واقع قائمة المركز المالي للعام السابق - مراجعة وفحص حساب المصروفات المقدمة والتحقق

	من العناصر التي أدت لزيادتة ومراجعة دفتر يومية النقدية والمطابقة معها
الزيادة (النقص) في حسابات الدائنين	-الفحص الحسابي لرصيد الدائنون أول الفترة -حصر المشتريات الآجلة خلال العام والتحقق من أثرها على حساب اجمالي الموردين - حصر كافة المسدد للدائنين من واقع حساب اجمالي الدائنون ومطابقتها مع المدفوعات بدفتر يومية النقدية
الزيادة (النقص) في الضرائب المستحقة	-مراجعه حساب جاري مصلحة الضرائب والتحقق مما به من قيود مع اليومية العامة - التحقق من اثر ضريبة الدخل من واقع قائمة الدخل على الحساب السابق

٢-مكونات التدفقات النقدية من أنشطة استثمارية :-

**يجب على الفاحص المطابقة بين القيم المدرجة كمشتريات أصول ثابتة مع الاضافات المدرجه بجدول اهلاكات الأصول الثابتة من واقع الايضاحات المتممة للقوائم المالية وكذلك مراجعة وفحص المستندات المؤيدة لتلك الاضافات سواء مشتريات محليه او مشتريات مستوردة ويجب أن تتطابق مع ما هو مدرج كاضافات للأصول الثابتة

**مراجعة القيمة المدرجة بقائمة التدفقات النقدية كمشتريات اصول ثابتة ومطابقتها مع ما هو مدرج بسجل الأصول الثابتة والتحقق من بنود تلك المبالغ وكونها مؤيدة مستنديا

**الحصول على بيان حصري من الشركة يتضمن الآتي :

تاريخ الاضافة – رقم الفاتورة – بيان الصنف المشترى – القيمة بالعملة المحلية وفي حالة شراء الأصول مستوردة يتم الحصول على بيان برقم وتاريخ الشهادة وقيمتها بالعملةالأجنهبية وسعر الصرف المستخدم للتسجيل بالدفاتر لمقارنته مع سعر الصرف من واقع التعليمات التنفيذية واحتساب فروق سعر الصرف

**التحقق المستندي من كافة بنود المصروفات المحملة على مشتريات الأصول الثابتة

**وبخصوص المبالغ المحصلة من بيع الأصول الثابتة يجب على الفاحص مراجعة فواتير البيع والتحقق من أثر عملية البيع على سجل الأصول بالثابتة والتحقق من أثر تلك الأصول

٣-التحقق من التدفقات من أنشطة تمويلية :-

يجب على الفاحص مراجعة عناصر ومكونات ذلك التدفق مستنديا ومطابقته مع ما سبق التعرض اليه عند فحص بنود قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة توزيعات الأرباح

<u>مراجعة وفحص عناصرقائمة المركز المالى</u>

وطبقاً للمعايير المحاسبية فإن الشكل العام لقائمة المركز المالى كالتالى

بيان	ايضاح	السنة الحالية	السنة السابقة
الأصول طويلة الأجل			
الأصول الثابتة (بالصافى)		× ×	× ×
مشروعات تحت التنفيذ		× ×	× ×
استثمارات طويلة الأجل		× ×	× ×
اقراض طويل الأجل		× ×	× ×
مجموع الأصول طويلة الأجل (1)		× × ×	× × ×
الأصول المتداولة			
المخزون (بالصافى)		× ×	× ×
عملاء وأوراق قبض وحسابات المدين (بالصافى)		× ×	× ×
استثمارات وأوراق مالية متداولة		× ×	× ×
نقدية بالصندوق والبنوك		× ×	× ×
مجموع الأصول المتداولة (2)		× × ×	× × ×
التزامات متداولة			
مخصصات (بالصافى)		× ×	× ×
بنوك دائنة		× ×	× ×
دائنون وأوراق دفع وحسابات دائنة أخرى		× ×	× ×
مجموعة الالتزامات المتداولة (3)		× ×	× ×
صافى رأس المال العامل [4] = 2 - 3		× ×	× ×
اجمالى الاستثمارات [5] = 4 + 1		× ×	× ×

تابع قائمة المركز المالى

بيان	ايضاح	السنة الحالية	السنة السابقة
ويتم تمويله على النحو التالى			
حقوق المساهمين			
رأس المال المدفوع		× ×	× ×
الاحتياطيات بأنواعها		× ×	× ×
أرباح خسائر مرحله		× ×	× ×
أسهم الخزينة		× ×	× ×
اجمالى حقوق المساهمين	6	× × ×	× × ×
التزامات طويلة الأجل	7	× ×	× ×
اجمالى تمويل الاستثمار 8 = 6 + 7 = 5			

وسوف نتناول أهم تلك البنود والتى لها أثر على الوعاء الضريبى .

* **الأصول الثابتة** :

وقد سبق أن تناولنا طريقة فحصها عند فحص الإهلاك الضريبى فى قائمة الدخل .

* **مشروعات تحت التنفيذ** :

وهى فى الغالب تكون عبارة عن قيمة أصول يتم إنشائها لصالح المنشأة ولم تكتمل بعد وفى هذ. الحالة يتم مراجعة الإضافات التى تمت خلال العام كالتالى :

× ×	رصيد أول المدة
× ×	+ إضافات خلال العام
× ×	رصيد أخر العام

– وتقوم الشركة بإعداد بيان تفصيلى بتلك الإضافات ويتم مراجعتها مستندياً بالكامل . وذلك تمهيدا لتحديد قيمة الأصل المعتمد ضريبياً عند إضافتها للأصول الثابتة .

* **استثمارات طويلة الأجل** :

الاستثمار بصفة عامة هو عبارة عن أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال ما يتولد عنه من إيرادات ، الاستثمارات طوية الأجل هى استمارات غير قابلة بطبيعتها للتحويل إلى نقدية بطريقة سريعة ويكون القصد من إنشائها هو الاحتفاظ بها لمدة تزيد عن سنه .

وعلى المأمور الفاحص التأكد من الآتى عند مراجعة الاستثمارات :

- تنص المادة 53 من القانون بند (4) أن شراء أو الاستحواذ على نسبة 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ، سواء من حيث العدد أو القيمة فى شركة مقيمة مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة يعتبر تغييراً فى الشكل القانونى وينطبق عليها أحكام المادة 53 من القانون بالنسبة للأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم .
- كما ينص البند 5 عن أن" شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى فى مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة " يعتبر من قبيل التغيير فى الشكل القانونى ويطبق عليه أحكام المادة 53 من القانون.
- على أن يراعى أن القانون 11 لسنة 2013 نص على تعديل النسبة من 50% إلى 33% فقط 0

وعلى المأمور أن يراعى تطبيق أحكام المادة 61 ،62 ،63 ، 64 الخاصة بتغير الشكل القانونى من اللائحة التنفيذية للقانون وكذلك التعديلات علي هذه المواد بموجب القرار الوزاري 172 لسنة 2015 والخاص بتعديل بعض بنود اللائحة التنفيذية .

* **إقراض طويل الأجل** :

على المأمور الفاحص مراجعة تلك القروض وهل هى لشركة شقيقة أم لا وذلك لتطبيق أحكام المادة 30 من القانون وتعديلاته والخاص بتطبيق السعر المحايد للفوائد.

* **المخزون**:

وقد سبق معالجته عند معالجة بند تكلفة المبيعات بقائمة الدخل .

* **النقدية بالبنوك والصندوق** :

يتم مراجعة أرصدة حسابات البنوك وفى حالة اختلاف أرصدة كشوف الحساب مع الأرصدة الواردة بالميزانية تطالب الشركة بمذكرات التسوية الخاصة بحسابات البنوك ويتم مراجعتها ، ويتم متابعة الشيكات الواردة فى مذكرة التسوية .

يتم مطابقة رصيد الصندوق مع محضر جرد النقدية مع رصيد قائمة التدفقات النقدية .

*** بند المخصصات :**

ولمراجعة هذا البند تقوم الشركة بإعداد بيان يوضح حركة جميع المخصصات بالحسابات سواء التى تظهر صراحة بقائمة المركز المالى أو التى لا تظهر صراحة بقائمة المركز المالى مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ويكون مخصوم من حساب المدينين ، هذا البيان يوضح الرصيد أول المدة وكذلك المكون خلال العام والمستخدم خلال العام ، ويقوم المأمور بمتابعة ما إذا كان المكون مطابق مع ما هو وارد بقائمة الدخل وما سبق رده للوعاء عند مراجعة بنود قائمة الدخل وكذلك مطابقته مع ما قامت الشركة برده بالإقرار الضريبى بالبند رقم 313 ، وكذلك يتم مراجعة المستخدم من المخصصات طبقا للمستندات المقدمة من المنشأة ويراعى توافر شروط اعتمادها الواردة بالقانون وما قامت الشركة بخصمه من الوعاء بالإقرار ضمن البند 326 بالإقرار الضريبى .

---

(1) فحص الأصول المتداولة:

- **يهدف مراجعة الأصول المتداولة إلى تحقيق الأهداف التالية:**

(1) التأكد من أن هذه الأصول موجودة بصورة فعلية.

(2) التأكد من أن هذه الأصول مسجلة بالدفاتر بصورة قانونية.

(3) التأكد من أن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية قد تمت بشكل كامل.

(4) التأكد من أن هذه الأصول قد جرى تقييمها بشكل صحيح وبما يتماشى مع مبدأ الإفصاح في عرضها بجانب الأصول من الميزانية

وتتألف الأصول المتداولة بصفة عامة من:

1. **النقدية الموجودة في الصندوق أو المودعة في حساب الشركة لدى البنك.**
2. **الاستثمارات قصيرة الأجل (أوراق مالية).**
3. **الأوراق التجارية.**
4. **الذمم المدينة.**
5. **بضاعة آخر المدة.**
6. **الحسابات المدينة الأخرى**

أولاً: النقدية:

• تعتبر النقدية أكثر الأصول تعرضاً للتلاعب و التزوير نظراً لطبيعة سيولتها التي تساعد على إمكانية إختلاسها بسهولة سيما عند ضعف نظام الرقابة الداخلية

• وتتكون النقدية من :

١. الأموال الموجودة في صناديق المنشأة المختلفة بما فيها صناديق المصروفات النثرية.

٢. أرصدة المنشأة في البنوك المختلفة.

٣. السلف الدائمة الممنوحة للعاملين في المنشأة

**** صناديق النقدية:**

• انطلاقاً من الأهداف العامة المذكورة سابقاً يمكن تحديد إجراءات المراجعة الخاصة بالنقدية الموجودة في الصناديق بما يلي-:

١. إجراء جرد فعلي للأموال الجاهزة في الصناديق بعد حصرها وتحديد المسؤولين عن كل منها وغالباً ما يتم هذا الجرد بصورة مفاجئة أو بطريقة يُمنع فيها نقل الأموال من صندوق لآخر ويتم الجرد بحضور ممثل عن إدارة المنشأة تتولى التوقيع على محاضر الجرد مع كل من أمين الصندوق ومراجع الحسابات ، كما يمكن للمراجع أن يجري أكثر من عملية جرد خلال فترة تنفيذه لعملية المراجعة وذلك فيما يتعلق بصندوق واحد أو أكثر حتى يطمئن على سلامة العمل بالنسبة لهذه الصناديق وحسن سلوك المسؤولين عنها.

٢. تقويم نظام الرقابة الداخلية لعمليات القبض والصرف والتأكد من وجود فصل حقيقي فيما بينهما من جهة وتسجيل العمليات الخاصة بها في السجلات المحاسبية من جهة أخرى.

٣. تحديد الآلية التي يتم بموجبها سحب الأموال من البنوك لتغذية هذه الصناديق وكذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو عن الحد الأقصى المسموح به في حسابات المشروع لدى البنك.

٤. التحقق من إثبات المقبوضات والمدفوعات في دفتر الصندوق وفحص مستنداتها والتأكد من صحة توقيع القابض لهذه الأموال.

٥. التأكد من صحة جمع دفتر الصندوق واستخراج رصيده ومطابقته مع نتائج الجرد الفعلي

(2) النقدية لدى البنوك-:

• إن الحسابات المتعلقة بالبنوك على أنواعها فمنها ما هو حساب جاري أو حساب إيداع أو مقيد بإجراءات معينة ، وتتلخص إجراءات مراجعة النقدية المودعة لدى البنوك بالتالي:

١. طلب شهادة من البنك عن صحة أرصدة الحسابات في نهاية الدورة المالية ، مع كشف بالأوراق المالية وأوراق القبض الموجودة لدى البنك يتم طلب الشهادة من قبل إدارة المنشأة ، على أن يراعي البنك إرسالها إلي المراجع مباشرة . وعادة يطلب أن يذكر أمام رصيد حساب

البنك أو الأرصدة المتنوعة الأخرى إن وجدت أي تقييد لتحريك الحسابات بالإضافة إلي طلب تفصيلي عن واقع الأوراق المالية وأوراق القبض المخصومة أو تلك التي برسم التحصيل لدى البنك ، وفي أغلب الأحيان لا يكون رصيد البنك مطابق لرصيده الحسابي في قيود المنشأة لأسباب كثيرة ، لذلك تقوم المنشأة بإعداد مذكرة تسوية حتى يتحقق التطابق بين الرصيدين وهذه المذكرة يجب أن تدقق بصورة تفصيلية من قبل مراجع الحسابات.

٢. تتبع تسلسل الشيكات غير المصروفة وإشعارات إيداع الأموال ومقارنة ذلك مع مضمون مذكرة التسوية .

٣. تتبع الشيكات المرفوضة وأسباب رفض الشيكات ، بالإضافة إلي تتبع الدفعات المودعة في الحساب ومراقبة صحة الإيداع بالكامل وعدم تجزئة المبالغ والتحري عن أسباب التجزئة في حال وجودها.

٤. مطابقة كشوف البنك مع دفتر الأستاذ العام ومع الرصيد الظاهر في الميزانية العموم

٥. التحقق من عمليات البنك الجارية ضمن فترة الحد الفاصل ، والتأكد من صحتها ، بالإضافة إلي مراقبة المبالغ الكبيرة والتأكد من أنها قبضت أو دفعت بصورة فعلية ومن أنها مؤيدة بالمستندات الرسمية.

(3) السلف الدائمة أو المؤقتة -:

• من المفترض أن تكون جميع السلف الدائمة أو المؤقتة التي انتهت الغاية الممنوحة من أجلها قد سددت في نهاية العام ، إلا أنه في حال وجود بعض السلف غير المسددة فإن من واجب المراجع:

١. الإطلاع على أسباب عدم تسديدها والاقتناع بصحة هذه الأسباب.

٢. جرد هذه السلف لدى مستلميها ،ومن المفضل إجراء هذا الجرد مع جرد الصناديق بآنٍ واحد وذلك بغية اتخاذ الإجراءات الكفيلة لمنع تسرب أموال هذه السلف إلي الصناديق عند جرد الأخيرة وبالعكس.

٣. الانتباه إلي الغطاء القانوني والنظامي للسلف الممنوحة وبصورة خاصة إلي الشركاء ورجال الإدارة والعاملين والتأكد من صحة تطبيق الشروط المرتبطة بمنحها ومن مدة التسليف وكيفية تسديد الأقساط ومواعيد التسديد.

ثانياً: الاستثمارات المالية "قصيرة الأجل: "

• تظهر الاستثمارات المالية "الأوراق المالية" في الميزانية العمومية ، ضمن الأصول المتداولة عندما تكون قصيرة الأجل ويكون الهدف منها الحصول على أرباح نتيجة بيع هذه الأوراق المالية بالبورصة في الظروف المناسبة ، كما يهدف أيضاً إلي تحقيق الحصول على إيراد عندما يودع المشروع المال السائل والفائض على حاجته في حساب إيداع مؤقت لدى البنك

• وتتمثل الأهداف العامة لمراجعة الاستثمارات المالية قصيرة الأجل بما يلي-:

١. التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الحفاظ على هذه الأوراق المالية

٢. التحقق من وجود الأوراق المالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

٣. التحقق من ملكية الشركات لهذه الأوراق في هذا التاريخ وعن نوع هذه الملكية ، وهل هي ملكية مطلقة أو مقيدة برهن للحصول على تسهيلات ائتمانية.

٤. التحقق من تقييم هذه الاستثمارات المالية بطريقة عادلة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "التكلفة أو السوق أيهما أقل "

٥. التحقق من أن جميع الإيرادات المستحقة عن الاستثمارات قد أخذت بعين الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية "التحقق من صحة المعالجة المحاسبية. "

- ونورد فيما يلي إجراءات المراجعة لتحقيق الأهداف السابق ذكرها-:

١. الحصول على قائمة بهذه الاستثمارات مبوبة بالتفصيل تتضمن نوع هذه الأوراق المالية وسعر الفائدة ، والجهة التي يعود إليها مكان وجود الأوراق المالية ، وتاريخ الإصدار وتكلفة هذه الأوراق المالية ، وقيمتها السوقية والاسمية

٢. يراعى عند جرد الأوراق المالية المودعة في الصناديق أو المحافظ الموجودة في الشركة مع جرد الصناديق النقدية والسلف في آن واحد.

٣. عند وجود الاستثمارات "الأوراق المالية" لدى أحد البنوك ، تقوم إدارة الشركة بإرسال طلب إلي البنك "مصادقة" المختص تطلب منه موافاة مدقق الحسابات بشهادة تفصيلية عن الأوراق المالية لإثبات وجودها ، بالإضافة إلي القيود المفروضة عليها "على سبيل المثال الأوراق المالية المرهونة لدى البنك لضمان قرض معين" ، على أن ترسل هذه الشهادة إلي المدقق مباشرة.

٤. مقارنة نتائج الجرد لهذه الأوراق مع القيود المسجلة في الدفاتر والسجلات بالشركة.

٥. التأكد من المعالجة المحاسبية الصحيحة لعمليات شراء وبيع الأوراق المالية

٦. التأكد من صحة تقييم هذه الأوراق وذلك من خلال العودة إلي فواتير شرائها وعمولات السماسرة ومقارنة هذه التكلفة مع سعر السوق السائد في البورصة ، بالإضافة إلي التأكد من صحة حساب مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية عند تدني قيمتها في السوق عن تكلفتها.

٧. التأكد من صحة حساب إيرادات الأوراق المالية سواء كانت ربحاً أو فائدة والتأكد من صحة تسجيلها في الدفاتر ، وتعتبر الأرباح والفوائد الناتجة عن الاستثمارات في الأوراق المالية دليلاً مادياً على وجود هذه الأوراق المالية ومؤشراً لتحديد قيمتها بشكل صحيح.

ثالثاً : أوراق القبض:

- تتمثل الأهداف العامة لمراجعة أوراق القبض بما يلي-:

١. التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق .

٢. التأكد من الوجود الفعلي لهذه الأوراق .

٣. التحقق من ملكية المنشأة لهذه الأوراق ومن نوع هذه الملكية .

٤. التحقق من صحة هذه الأوراق المالية من الناحية القانونية والشكلية .

٥. التحقق من مدى إمكانية تحصيل هذه الأوراق في أوقاتها "صحة التقييم "

- إجراءات المراجع لتحقيق الأهداف السابقة:

١. مراجعة حسابية ليومية أوراق القبض والترحيلات إلي دفتر الأستاذ العام .

٢. جرد الأوراق المالية بحوزة الشركة مع صناديق النقدية والسلف بآنٍ واحد وذلك خشية تحويل بعضها إلي نقدية وتغطية أي نقص محتمل في النقدية .

٣. القيام بمراجعة مستندية للتحقق من صحة أوراق القبض من الناحية القانونية والشكلية .

٤. عند وجود أوراق القبض لدى البنك أو أي جهة أخرى تطلب إدارة المنشأة شهادة بوجودها وترسل هذه الشهادة المتضمنة وجود الأوراق المالية إلي مراجع الحسابات مباشرة على أن يذكر بها أية إشارة حجز أو رهن عليها إن وجدت .

٥. يتم إجراء المطابقة بين نتيجة الجرد والشهادة التي حصل عليها مراجع الحسابات مع سجل أوراق القبض والرصيد الظاهر في الحسابات والميزانية .

٦. يتأكد المراجع من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل أوراق القبض والفوائد ومصاريف التحصيل ، لا سيما عند تأخير تحصيل هذه الأوراق التجارية أو تجديدها "مصاريف البرتستو وفوائد التأخير . "

٧. يتأكد المراجع من صحة ودقة احتساب المخصصات المناسبة لمقابلة أي رفض أو استحالة تحصيل بعض هذه الأوراق .

٨. يجب أن يكون هناك إفصاحاً مناسباً لعرض الأوراق التجارية في جانب الأصول في الميزانية العمومية مع ضرورة الإشارة إلي الرهن أو الحجز إن وجد على هذه الأوراق .

ملاحظــة-:

- القيمة الحالية لأوراق القبض = القيمة الاسمية – مخصص الأجيو
- وهذه القيمة الحالية تخص أوراق القبض المرسلة للخصم حيث تقيم بالقيمة الحالية أو الاسمية أيهما أقل .
- مخصص الأجيو = القيمة الاسمية × معدل الخصم × متوسط فترة الاستحقاق.

رابعاً : المدينــون "العملاء-: "

- تنشأ هذه من البيع على الحساب أو البيع مقابل الحصول على تعهد شفوي من العميل بالدفع خلال فترة معينة ، وفي معظم الحالات تفتح المنشأة حسابً للعميل بعد توقيعه على عقد يقبل فيه قيمة مشترياته من السلع والخدمات ويستخدم هذا كأساس لمنح هذا الائتما

الأهداف العامة لمراجعة حسابات المدينين-:

١. التحقق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحسابات العملاء .

٢. التحقق من صحة أرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

٣.   التحقق من إمكانية تحصيل هذه الديون ، أي التحقق من أن هذه الديون قد تم عرضها بقائمة المركز المالي بالمبالغ المنتظر تحصيلها فعلاً من أصحابها ، وأن المخصصات الكافية قد عملت لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها .

الإجراءات التي يقوم بها المراجع لتحقيق الأهداف السابقة:

١.   فحص أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالحسابات الشخصية للعملاء

٢.   طلب قائمة بالأرصدة المستحقة على العملاء المدينين ، حيث يطلب المراجع من إدارة المنشأة إعداد قائمة بالحسابات المدينة ويجب أن تشتمل تلك القائمة على جميع البيانات المتعلقة بتلك الحسابات وأهمها : أسماء العملاء المدينين ، والمبالغ المستحقة ، وأعمار الديون ، ونوعية التعامل معهم ، وما يلزم من معلومات أخرى لعرض هذه الديون وإبداء الرأي فيها.

٣.   فحص مبالغ الحسابات المستحقة على المدينين:

يجب أن يقارن مراجع الحسابات أسماء ومبالغ الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات وأسمائها كما تظهر بدفتر الأستاذ المساعد للمدينين ، كما أنه من الضروري مراجعة القيود في دفتر الأستاذ العام ومتابعتها في دفاتر القيد الأولى فيما يتعلق بتلك الحسابات.

٤.   مطابقة أرصدة المدينين "المصادقات: "

توجه إدارة الشركة بناءً على طلب مراجع الحسابات خطابات إلي العينة المختارة من العملاء تطلب فيها مصادقاتهم على البيانات الواردة في هذه الخطابات وإرسال المصادقة إلي مراجع الحسابات ، وعادة ما تكون هذه المصادقات بأحد الأشكال التالية:

(أ*)   مصادقة إيجابيـة-:

أي يطلب من العميل الرد على خطاب المنشأة لبيان صحة أو عدم صحة رصيده في دفاتر المنشأة

(ب*)   مصادقة سلبية-:

أي لا يطلب من العميل المدين الرد على خطابات المنشأة إلا إذا كان هناك اعتراض على رصيده في دفاتر المنشأة.

(ج) مصادقة عمياء:

أي يطلب من العميل المدين موافاة المنشأة برصيده دون أن تعلمه برصيده بدفاترها

٥.   التحقق من عمليات الحد الفاصل المتعلقة بالمبيعات الآجلة في نهاية السنة المالية وذلك للتحقق من أن البضاعة المرسلة للعملاء قد أرسلت فواتيرها لهم وقيدت على حساباتهم وأن البضاعة المشحونة في أوائل السنة المالية الجديدة لن تدرج ضمن المبيعات وأرصدة العملاء مرة أخرى.

خامساً : المخزون السلعي:

• يمثل المخزون السلعي عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية كما أنه من أهم المفردات التي تظهر في قائمة الدخل ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلي التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلي زيادة الربح المحاسبي أو نقصه الذي يظهر في الحسابات الختامية ، وينطوي بند المخزون على بضاعة تامة الصنع ، والبضاعة تحت التشغيل ، والمواد الأولية اللازمة للتصنيع .

الأهداف العامة للتحقق من المخزون السلعي-:

١. التحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية على المخزون .

٢. التحقق من ملكية المنشأة للمخزون وجرده الفعلي الكامل في نهاية السنة المالية .

٣. التحقق من صحة تقييم المخزون بما في ذلك التسعير .

٤. التحقق من صحة عرض المخزون آخر المدة بالميزانية وإجراء المراجعة التحليلية الخاصة بمخزون آخر المدة.

(د) التحقق من صحة تقييم المخزون بما في ذلك التسعير:

١. اعتماد أسلوب التسعير على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل مع ضرورة تشكيل مخصص هبوط أسعار المخزون في حال انخفاض سعر السوق عن ثمن التكلفة.

٢. سعر السوق يعني إحلال المواد الموجودة في المستودعات بتاريخ الجرد شريطة أن تكون هذه المواد من نفس المواصفات ومن نفس المصادر وذلك فيما يتعلق بالمواد الأولية .

٣. يجب التأكد من أن المشروع يسير على أسلوب واحد في تقييم المخزون وفي حال تغير الأسلوب يجب الإشارة إلي ذلك صراحة في تقرير المراجع بالإضافة إلي بيان أثر ذلك على القوائم المالية .

٤. يجب تسعير المواد الأولية بالتكلفة الأساسية لأنها غير مخصصة للبيع .

٥. تسعير البضاعة قيد الصنع "تحت التشغيل" بالتكلفة .

٦. تقييم البضاعة تامة الصنع بالتكلفة أو سعر السوق الذي يمثل القيمة البيعية لهذه البضاعة "قيمة البيع المقدرة لهذه البضاعة – مصاريف البيع" ، مع ضرورة تشكيل مخصص في حال انخفاض صافي القيمة البيعية عن ثمن التكلفة.

(هـ) التأكد من صحة عرض مخزون آخر المدة في الميزانية:

• يشير بيان معيار المحاسبة الدولي رقم (١) يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة في تقويم البضاعة ، كما يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المتعلقة بالمخزون إذا كان لهذا التغيير أثر مادي في الفترة الحالية أو في فترات لاحقة وأسباب هذا التغيير .

(2) مراجعة الأصول الثابتة الملموسـة "المادية-:"

تعريفها:

- **هي تلك الأصول التي يكون في نية المشروع عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة مالية واحدة كالآلات والسيارات والعقارات .....الخ .**

الأهداف العامة لمراجعة الأصول الثابتة الملموسة:

١. **التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية العمومية .**

٢. **التأكد من ملكية المنشأة للأصل وتحديد نوع الملكية .**

٣. **التحقق من صحة التقويم ومن أن الاستهلاكات قد أخذت بعين الاعتبار بالشكل الصحيح .**

إجراءات المراجع لتحقيق الأهداف السابقة فهي كما يلي-:

١. **يتم تحقيق الهدف الأول عن طريق الجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو ما شابه ذلك ومطابقته مع كشف الأصول الثابتة المقدم من الإدارة .**

٢. **يتم التأكد من الملكية عن طريق الإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المشروع للأصل ، والتأكد من التغييرات المتعلقة بالأصل سواء إضافة أو نقصانا مثبتة بالدفاتر بقيود صحيحة ، وأن هذه الملكية غير مقيدة برهن أو حجز .**

٣. **التحقق من صحة التقييم وذلك بمراعاة الآتي-:**

(أ*) مراعاة أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن ثمن الشراء مضافاً عليه جميع المصاريف إلي أن يصبح صالحاً للاستعمال .

(ب*) التحقق من كفاية الاستهلاكات وبالمعدلات المتعارف عليها وتطبيقها بثبات من سنة لأخرى .

(ج) مراعاة عدم الخلط بين المصاريف الراسمالية والإيرادية المتعلقة بالأصول الثابتة.

- **وأهم الأسس المتبعة للتمييز بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي ما يلي-:**

(أ*) الغرض من المصروف وطبيعته:

إذا كان الغرض من المصروف لزيادة الطاقة الإنتاجية أو العمر الإنتاجي اعتبر رأسمالياً ،أما إذا كان للإبقاء على الأصل منتجاً فقط اعتبر إيرادياً.

(ب*) فترة الانتفاع بالمصروف:

إذا كان المصروف يخص فترة مالية واحدة اعتبر ايرادياً ، وإذ زاد عن ذلك اعتبر رأسمالياً

(ج) الدورية والتكرار:

إذا كان المصروف متكرراً كل فترة محاسبية كالتامين ضد الحريق مثلاً ، أعتبر ايرادياً وإذا كان متكرراً كالرسوم الجمركية اعتبر رأسمالياً.

(د) حجم المصروف أو النفقة:

وهنا تلعب الأهمية النسبية للمصروف دوراً بارزاً فمن المعروف أن حجم المصروف الإيرادي أقل نسبياً من المصروف الرأسمالي.

(هـ) السياسة المالية-:

وهنا تضع إدارة الشركة حداً فاصلاً بمبالغ المصروفات ، فما هو دون الحد الفاصل يعتبر ايرادياً وما هو أعلى يعتبر رأسمالياً

٤. التأكد من صحة عرض الأصول الثابتة مع استهلاكاتها في الميزانية العمومية ودفتر الأستاذ العام.

مراجعة بعض الأصول الثابتة:

(أ*) المباني ، الآلات والتجهيزات ، السيارات ، الأثاث ، وسائل النقل:

- **تتشابه إجراءات مراجعة حسابات هذه الأصول مع بعضها البعض ويمكن ذكر أهم هذه الإجراءات حسب التالي-:**

١. الحصول على قائمة أو كشف من الإدارة لهذه الأصول الثابتة .

٢. الحصول على وثائق مؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات ووسائل النقل من الدوائر الرسمية المختصة مثل مديرية النقل أو مديرية الصناعة أو دائرة السجل العقاري تثبت ملكية المشروع لهذه الأصول دون وجود أية إشارة رهن أو منع تصرف بهذه الأصول .

٣. مراقبة صحة الإضافات للأصول الثابتة أو التنازل عن بعضها من خلال بيعها أو مبادلتها أو جعلها كخردة والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لذلك .

٤. التأكد من صحة الضرائب والرسوم المستحقة على هذه الأصول تبعاً للقوانين الضريبية النافذة .

٥. مراجعة صحة تقييم الأصول المصنعة داخل المنشأة بالتكلفة وعند زيادة هذه التكلفة عن صافي القيمة البيعية تسعر بالقيمة الأخيرة .

٦. التأكد من تحميل الأصول الثابتة بالنفقات الرأسمالية واستبعاد تحميلها أية نفقات ايرادية

٧. مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ العام .

٨. إجراء جرد فعلي لبعض الأصول الثابتة وذلك تبعاً لما يراه المراجع ضرورياً من أجل تحقيق القناعة الكافية لديه بوجود الأصل .

٩. مراجعة صحة الاستهلاكات ومعالجة هذا الاستهلاك محاسبياً بالإضافة إلي تسوية القيود عند التنازل عن الأصل بالبيع أو تخريده كخردة.

١٠ .فحص فواتير شراء هذه الأصول والتأكد من قيمتها ومن صحة الأرصدة المدورة من العام السابق .

(ب*) الأراضي-:

- **يطبق على الأراضي نفس إجراءات مراجعة الأصول السابقة باستثناء أنه لا يسمح باستهلاك الأراضي .**

- **تقسم الأراضي عادة إلي نوعين-:**

١- أراضي بقصد الاستخدام:

- **تعتبر المصروفات المتعلقة بهذه الأراضي عبارة عن مصروفات تشغيلية ايرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر مثل مصاريف استهلاك الكهرباء والمياه والضرائب والصيانة "تُصنيف كأصول ثابتة."**

٢- أراضي بقصد الاستثمار:

- **أي تلك التي اشترتها بغرض بيعها ، ولذلك فإن النفقات المصروفة عليها تعتبر مصروفات رأسمالية تضاف إلي تكلفتها مثل تكاليف تمهيد الشوارع والممرات وزرع الأشجار ، وتوفير المرافق الخاصة كتوصيل المياه والكهرباء وتقسيم الأراضي وإعدادها للبيع. ويمكن أن تشتمل هذه التكاليف على فائدة راس المال المستثمر فيها أو المقترض في سبيل شرائها أو تحسينها . ويقتضي الأمر في بعض الأحيان دفع ضرائب على الأراضي المشتراة مما يتوجب اعتبار هذه الضرائب بمثابة نفقات رأسمالية تجمع مع تكلفة الأرض للوصول إلي الربح العادل عند بيعها.**

(ج) الموارد الطبيعية-:

- **يتم استنفاذ الموارد الطبيعية عن طريق استخراج ما تحتويه من منتجات كالمناجم والمحاجر وآبار البترول والغاز ، ويطلق البعض على النقص التدريجي الذي يحدد على أساس كمية المنتجات المستخرجة اصطلاح النفاذ "Depletion" ويتم تقدير الاحتياطات المكتشفة عادة ، ويحسب معدل النفاذ على أساس تقسيم تكلفة الحصول على الاحتياطات على كميتها ، وهكذا تتم معرفة نصيب الفترة المحاسبية من النفاذ عن طريق ضرب معدل نفاذ الوحدة المنتجة ولتكن برميل نفط بعدد البراميل المنتجة خلال الفترة.**

- **وعند مراجعة الحسابات الخاصة بالموارد الطبيعية فإنه يتوجب على مراجع الحسابات التأكد من ملكية هذه الأصل ومن المستندات المؤيدة له ، بالإضافة إلي التأكد من المبادئ المحاسبية الأكثر قبولاً وشيوعاً بشأن نفاذ هذا الأص**

- **كما يجب على مراجع الحسابات أن يراعي تكاليف المباني والإنشاءات المقامة بهدف استغلال هذه الموارد الطبيعية ومن أن هذه المباني والإنشاءات تستهلك خلال عمرها الإنتاجي الذي لا يزيد على فترة استغلال الموارد الطبيعية.**

ملاحظــات:

١. هل الجرد الفعلي للأصول الثابتة كافي للتحقق من ملكيتها ؟

لا ، حيث يجب طلب مستندات ووثائق مؤيدة لملكية الأصل الثابت من الدوائر الرسمية المختصة مثل دائرة السير والترخيص ، دائرة الأراضي أو السجل العقاري

٢. بالنسبة للأشجار في الأراضي تعتبر أصل ثابت ولها ثلاث مراحل:

(أ*) مرحلة التكوين:

وفيها تحمل كافة المصاريف من سماد وسقاية على حساب الأصل "ترسمل"

(ب) مرحلة الإنتاج "الإثمار: "

وفيها تحمل كافية المصاريف من سماد وسقاية على حساب الأرباح والخسائر كمصروف إيرادي لأن الإيرادات بدأت بالظهور

(ج) مرحلة الاضمحلال :

وفيها تحمل كافة المصاريف أيضاً على حساب الأرباح والخسائر كمصاريف إيرادية . لذلك فإن الأشجار تستهلك في فترة الإنتاج والإثمار لأن الإيرادات في هذه المرحلة تستطيع تغطية مصاريف الاستهلاك .

تكلفة استخراج هذه الاحتياطيات

٣ .معدل النفاذ للموارد الطبيعية = كمية الاحتياطيات

النفاذ السنوي = معدل النفاد × الكمية المستخرجة.

٤ .مرحلة النفقات الخاصة بالموارد الطبيعية :

(أ) نفقات متعلقة بمرحلة الاستكشاف .

(ب) نفقات الحفر والتطوير .

(ج) نفقات الإنتـــاج.

٥. طرق معالجة نفقات التنقيب والاستكشاف:

(أ*) طريقة النفقات الإيرادية الجارية:

تعتبر جميع نفقات الاستكشاف نفقات إيرادية جارية تحمل على حساب الأرباح والخسائر عن الفترة التي تنفق فيها .

(ب*) طريقة التكلفة الكلية:

تقتضي هذه الطريقة على اعتبار جميع نفقات الاستكشاف نفقات رأسمالية سواء تم التوصل إلي اكتشاف المورد "مثل النفط" بكميات تجارية أم لا.

(ج) طريقة المجهودات الناجحة:

وتقتضي هذه الطريقة باعتبار الجزء المنفق على حقول النفط المنتجة مصروفات رأسمالية تؤجل إلي الفترات المقبلة والجزء المنفق على الحقول غير المنتجة مصروفات إيرادية تخصم من الدخل في الفترة التي تنفق فيها .

وقد فضلت هذه الطريقة هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) كما فضلتها لجنة بورصة الأوراق المالية. (SEC)

(د) طريقة الاحتياطات المؤكدة:

تعتمد هذه الطريقة على الأسس التالية -:

١- تقدير كمية الاحتياطات المؤكدة القابلة للإنتاج .

٢- تقدير موعد الإنتاج المستقبلي ويعتمد على الظروف الاقتصادية القائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية .

٣- تقدير الإيرادات المتوقعة عن طريق استخدام التقديرات الواردة بعد معالجتها على أساس الأسعار الجارية للمورد (النفط) وكذلك الإيرادات الصافية .

- **الاحتياطات المؤكد إنتاجها المصروف يعتبر رأسمالي .**
- **الاحتياطات غير المؤكد إنتاجها المصروف يعتبر ايرادي**

(3)مراجعة الأصول الثابتة غير الملموسة:

- **يطلق على هذه الأصول تسمية الأصول الوهمية أو المعنوية أو الأصول الثابتة غير الملموسة بالمقارنة مع الأصول الثابتة الملموسة ، ومن الأمثلة عليها شهرة المحل ، حقوق الاختراع والامتياز ، والعلاقات التجارية وغيرها. وتشترك هذه الأصول في مميزات أهمها أن قيمتها الدفترية لا يقابلها شئ ملموس ومن هنا جاءت تسميتها بالأصول المعنوية . كما أن هذه القيمة غير ثابتة بل عرضة للتقلبات المفاجئة الناتجة في أغلب الحالات عن ظروف خارجة عن إرادة المشروع ، يضاف إلي ذلك أنه يفضل دائماً إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة لزوال أسباب وجودها .**

- **أهداف فحص الأصول الثابتة غير الملموسة:**

١. التحقق من الوجود الفعلي لهذا الأصل .

٢. التحقق من ملكية المشروع للأصل .

٣. التحقق من صحة تقييم الأصل.

- **ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على الفاحص القيام بالإجراءات التالية:**

١. القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة لما تملكه المنشأة من أصول وهمية موضحاً فيها طبيعة كل أصـــل .

٢. القيام بالإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المنشأة لهذه الأصول.

٣. التأكد من أن الأصول المعنوية قد قومت حسب الأصول والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة . ويمكن الإشارة إلي أن نظرية التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم لتقويم الأصول غير الملموسة ، أي أن تلك الأصول تقوم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها .

٤. يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الأصول تخضع لمبدأ الاستهلاك وتظهر في الميزانية العمومية بثمن تكلفتها الأصلية مطروحاً منها قيمة الاستهلاك ، وسوف نتناول بشيء من التفصيل كل عنصر من عناصر هذه المجموعة وموقف مراجع الحسابات منها :

(4)أرصدة مدينة أخرى -:

المصروفات المدفوعة مقدماً ، والمصروفات الإيرادية المؤجلة-:

(أ*) المصروفات المدفوعة مقدماً-:

- **تنشأ المفردات المكونة لهذا النوع نتيجة تطبيق مبدأ الاستحقاق المتعارف عليه بين المحاسبين والذي يقضي بتحميل كل فترة مالية بما تستحقه فعلاً من مصروف على أن يرحل ما يخص الفترة التالية إلي حسابات تلك الفترة ، ومن الأمثلة على ذلك الإيجار المقدم ، الرواتب المدفوعة مقدماً .....الخ .**

- **وتتصف هذه المصروفات بالدورية وأنها تخص فترة مالية معينة يمكن تحديدها وهذا ما يميزها عن المصروفات الإيرادية المؤجلة.**

- **وسوف نتناول الإجراءات التي يجب على الفاحص أن يتخذها عند تحقيق هذا النوع من المصروفات كمثال عليها**

الإيجار المدفوع مقدماً-:

- **يقوم الفاحص فيما يتعلق بالإيجار المدفوع مقدماً بما يلي -:**

١. يجب على الفاحص الإطلاع على عقود الإيجار للتعرف على الإيجار الشهري أو السنوي والشروط المتفق عليها بين المالك والمستأجر من حيث الصيانة والإصلاحات وغيرها .

٢. طلب كشف تفصيلي بقيمة الإيجارات التي قامت المنشأة بدفعها وتواريخ هذا الدفع .

٣. مطابقة هذا الكشف مع الإيصالات التي حصلت عليها المنشأة من المالك وما هو مسجل بدفتر النقدية .

٤. التأكد من تحميل الفترة المالية بما يخصها من إيجارات وذلك بالإطلاع على حساب الأرباح والخسائر والتأكد من قيمة الإيجار المحمل لهذه الفترة .

٥. التأكد من أن العقار ما زال مؤجراً للمنشأة ومن أن المنشأة ستحصل على منافع هذا العقار خلال الفترة التالية مقابل هذا الإيجار المدفوع مقدماً .

٦. التأكد من إظهار رصيد الإيجار المدفوع مقدماً ضمن الأرصدة المدينة الأخرى في قائمة المركز المالي.

(ب*) المصروفات الإيرادية المؤجلة-:

- **يقصد بها المصروفات غير الدورية التي لا تتكرر بصفة دورية منتظمة والتي تعود فائدتها على أكثر من فترة مالية واحدة.**

- **ومن الأمثلةعلى هذه المصروفات ، مصاريف التأسيس ، مصروفات الحملة الإعلانية..... الخ**

(1)مصروفات التأسيس -:

• على الفاحص أن يقوم بالإجراءات التالية المتعلقة بفحص ومراجعة مصروفات التأسيس :

١. الإطلاع على قرار مجلس الإدارة أو الهيئة التأسيسية بشأن اعتماد هذه المصروفات .

٢. فحص الفواتير والعقود والإيصالات المؤيدة لها والتأكد من صحتها وقانونيتها .

٣. فحص السياسة التي تسير عليها المنشأة في استهلاكها لهذه المصروفات والتأكد من اعتماد الإدارة لما يتقرر استهلاكه سنوياً منها "غالباً تستهلك لمدة ٥ سنوات . "

٤. في الحالات التي تقوم بها الشركات المساهمة بتحصيل رسم إصدار معين من المساهمين لتغطية جزء من مصاريف التأسيس فيجب على المراجع التأكد من خصم هذا الرسم من مصاريف التأسيس .

٥. التأكد من عرض مصروفات التأسيس في القوائم المالية بعد تحميل الفترة المالية بنصيبها منها.

(2)مصروفات الحملة الإعلانيـة-:

• على الفاحص أن يقوم بالإجراءات التالية فيما يتعلق بالمصروفات الخاصة بالحملة الإعلانية-:

١. الإطلاع على العقود للتعرف على الغرض منها .

٢. فصل المصاريف الخاصة بالحملة الإعلانية الضخمة عن المصاريف التي يجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر .

٣. التحقق من دقة القرار المتخذ بشأن التخفيض السنوي لهذه المصروفات بما يتناسب ومدة الانتفاع بحملة الدعاية والإعلان .

٤. التحقق من صحة عرض مصاريف الدعاية والإعلان في الميزانية العمومية

(5)مراجعة الخصوم قصيرة الأجل -:

• الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل هي عبارة عن ديون مستحقة على المنشأة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة من الزمن هي سنة. وترد الالتزامات قصيرة الأجل عن طريق استخدام أصول قصيرة الأجل في الغالب على ديون تتحملها المنشأة وهي بصدد ممارسة نشاطها العادي أو دورتها التشغيلية الأولية والمهمات المستخدمة في النشاط الإنتاجي أو البيعي أو الخدمي للمنشأة أو لتمويل نفقات العمليات الأخرى مثل الإيجارات والضرائب وغيرها

• وتتكون الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل من الآتي -:

١. الدائنـــون.

٢. أوراق الدفـــع .

٣. المصروفات المستحقة.

٤. الإيرادات المؤجلـة.

- **خطوات فحص الالتزامات قصيرة الأجل:**

1. **وجـود الالتزامـــات .**
2. **التحقق من قيمتـــــه**

أولاً : إجراءات أرصدة الدائنـون -:

- **تراجع تفاصيل العمليات المسجلة بحسابات الدائنين أثناء قيام مراجع الحسابات بالمراجعة الدورية ، ويتركز الاهتمام في نهاية السنة على الاختبار المباشر الذي يهدف إلي ما يلي -:**

(أ) التأكد من صحة حسابات الدائنين من الناحية الحسابية .

(ب) التأكد من معقوليـة أرصدة حسابات .

(ج) التأكد من أن أرصدة حسابات الدائنين صحيحة ومستحقة فعلاً على المنشأة في تاريخ الميزانية العموميــة .

(د) التأكد من عدم إغفال قيد التزامات بالدفاتر .

- **أما إجراءات المراجعة الواجب القيام بها لتحقيق الأهداف الموضحة أعلاه فهي -:**

1. **يطلب الفاحص من المنشأة أن تعد كشفاً بأرصدة حسابات الدائنين في تاريخ الميزانية العمومية ، ويطابق هذا الكشف مع دفتر أستاذ مساعد الدائنين ويراجع جمع الأرصدة بالكشف ، ومطابقة المجموع مع رصيد حساب إجمالي الدائنين بالأستاذ العام . ويراعي فصل الدائنين عن المصروفات المستحقة ، وعن الالتزامات طويلة الأجل وعن المدفوعات المقدمة للموردين "أرصدة مدينة تظهر بجانب الأصول بالميزانية" . تحقق هذه الإجراءات الهدف الأول من أهداف مراجعة حسابات الدائنين .**
2. **تساعد الإجراءات التالية على تحقيق الهدف الثاني من أهداف فحص حسابات الدائنين -:**

(أ) فحص كشف الأرصدة انتقادياً لملاحظة أي التزامات غير عادية وتتبعها .

(ب) مقارنة أرصدة حسابات الدائنين الموضحة بالكشف مع أرصدة العام السابق فقد يحدث تغير هام يستحق البحث والدراسة .

(ج) فحص انتقادي لنسبة المشتريات إلي الدائنين ونسبة الدائنين إلي الخصوم المتداولة للتأكد من معقوليتها .

(د) مقارنة بنود المصروفات التي ترتبط بالتزامات مع بنود العام السابق وملاحظة أي تغيرات غير عادية بها ، فقد تكشف عن أخطاء في قيد هذه المصروفات وبالتالي أخطاء في حسابات الدائنين .

3. **طلب مصادقات من الدائنين للتحقق من صحة وجدية الالتزامات المسجلة بالدفاتر-:**

إجراءات فحص أوراق الدفع-:

- **يجب أن يحصل الفاحص على كشف يوضح جميع البيانات المتعلقة بأوراق الدفع من واقع السجل التفصيلي لهذه الأوراق حسب الأتي -:**

١. التحقق من مطابقة البيانات الواردة في كشف أوراق الدفع مع البيانات الواردة في سجل أوراق الدفع .

٢. التحقق من مطابقة مجموع هذه الأوراق مع رصيد حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام .

٣. يتم التحقق من رصيد أوراق الدفع عن طريق الاتصال المباشر بمن تكون تلك الأوراق في حيازتهم والذين يطلب منهم توضيح تاريخ الورقة ، تاريخ استحقاقها ، معدل الفائدة والضمانات المتعلقة بهذه الأوراق ، ويجب التحقق من العمليات الأصلية التي ترتب عليها إصدار أوراق الدفع عن طريق الإطلاع على مستندات عمليات البضاعة أو الممتلكات التي حصلت عليها المنشأة مقابل تقديم أوراق الدفع _ كما يجب مراجعة القيود المتعلقة بإصدار أوراق الدفع مقابل بعض الأرصدة الدائنة المستحقة على المنشأة وذلك لتأجيل الدفع لمدة أطول من المدة المتفق عليها أصلاً .

٤. يجب على الفاحص الإطلاع على العقود التي تنظم خلق الالتزام أصلاً إذا كانت أوراق الدفع ناتجة عن التزامات تنظمها عقود معينة مثال ذلك عقود الرهن أو عقود المكافآت وغيرها .

٥. الإطلاع على أوراق الدفع المسددة ، ذلك لأن تلك الأوراق تمثل دليلاً على السداد .

٦. في حالة إيداع بعض الأوراق المالية في البنوك كضمان لأوراق الدفع يجب على مراجع الحسابات الحصول على شهادة من البنك توضح طبيعة هذا الإيداع ومن الضروري أن يقوم المراجع بمراجعة حسابات الفوائد عن السنة ،وكذلك الفوائد المستحقة والفوائد المدفوعة مقدماً.

(6)مراجعة الخصوم طويلة الأجل-:

(أ) العريف:

- **تعريف الالتزامات طويلة الأجل بأنها تلك الديون طويلة الأجل والتي تنشأ إما بإصدار سندات يكتتب بها الجمهور بشروط خاصة ، وإما بعقد قرض مع أحد البنوك أو أي من مؤسسات الائتمان ، وغالباً ما تكون هذه القروض مضمونة برهن أحد الأصول سواء كان أصلاً معيناً أو مجموعة من الأصول واهم ما يمتاز به هذا النوع من الالتزامات أن تاريخ استحقاق سداده لا يكون خلال الفترة المحاسبية التالية بل يزيد من الدورة التجارية للوحدة الاقتصادية.**

(ب) أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل -:

١. التأكد من وجود هذه الالتزامات على المنشأة وأنها قد اثبتت بالدفاتر بقيمتها الحقيقية .

٢. التأكد من أن المنشأة قد كونت المخصصات الكافية لمقابلة الالتزامات التي تستحق مستقبلاً مثل احتياطي رد السندات أو احتياطي سداد السندات .

٣. التأكد من أن العملية قد اعتمدت من الجهة المسؤولة التي لها سلطة الاعتماد.

(ثانياً – ١) إجراءات مراجعة السندات -:

١. الإطلاع على النظام الداخلي للمنشأة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكها.

٢. الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات .

٣. التأكد من شروط الإصدار إذا قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار ، كما قد ينص على أن يكون السداد بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار ، كما قد ينص على أن يكون السداد بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار ، ويعتبر علاوة الإصدار إيراداً رأسمالياً يستخدم في استهلاك مصروفات السندات ويرحل الباقي إلي حساب الاحتياطي العام .

٤. التأكد من استيفاء الشروط القانونية الواردة في قانون الشركات رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤م وتعديلاته .

٥. مراجعة العمليات الخاصة بالاكتتاب وسداد الأقساط والفوائد وكذلك عمليات استهلاك السندات ومعالجة خصم وعلاوة الإصدار .

٦. التأكد من إظهار السندات كبند مستقل ضمن الخصوم طويلة الأجل.

٧. التأكد من صحة الاستهلاك وإجراءاته وبصورة خاصة إعدام السندات والتأكد من المحضر الخاص بذلك ومراجعة سداد قيمتها لأصحابها.

(ثانياً – ٢) القروض طويلة الأجل -:

- **تمثل القروض طويلة الأجل النوع الثاني من الالتزامات الثابتة "طويلة الأجل" وتتم بقيام المنشأة بالاقتراض من مؤسسة مالية متخصصة كبنك الإنماء الصناعي وذلك برهن أحد أو بعض الأصول الثابتة لمدة تزيد عن السنة. ويتم القرض بعقد ينظم بين المنشأة والجهة دافعة القرض ، وتتخلص إجراءات فحص القروض كما يلي -:**

١. التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي أتبعت في عقد القرض واعتماده من الجهة المسؤولة بالمنشأة .

٢. الإطلاع على عقد القرض ، بقصد التعرف على الشروط الخاصة من حيث القيمة ، سعر الفائدة ، موعد السداد ، واحتساب أقساط الاستهلاك .

٣. التحري عن وجود أي رهن أو ضمان معين لهذا القرض مع التأكد في حالة وجود الإشارة إلي ذلك صراحة في قائمة المركز المالي.

٤. مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض ودفع الفائدة وسداد الأقساط وذلك بالإطلاع على المستندات المؤيدة لهذه العملية .

٥. الحصول على قرار كتابي "مصادقة" من الجهة المقرضة بقيمة الالتزام الباقي في ذمة المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية .

٦. التأكد من انتظام المنشأة في سدادها لقيمة الفوائد المستحقة عن هذه القروض .

٧. التأكد من صحة مبلغ الالتزامات بالميزانية العمومية ومطابقته مع رصيد السنة السابقة

(7)فحص حقوق الملكية -:

- تمثل حقوق صاحب المشروع في المؤسسات الفردية من راس المال الذي خصصه لاستثماره في المشروع ، بينما يتكون راس المال في شركات الأشخاص من حصص الشركاء ، وفي شركات المساهمة يتكون رأس المال من مجموعة من الأسهم المكتتب فيها من قبل المساهمين .
- وفيما يلي إجراءات الفحص الواجب القيام بها للتحقق من حقوق الملكية لكل من المشروعات الفردية ، وشركات الأشخاص والشركات المساهمة.

أولاً: بالنسبة لراس المال في المؤسسات الفردية -:

١. التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق .

٢. مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة . وفي الحالة الأولى يفحص المراجع حساب الأرباح والخسائر والمسحوبات للتأكد من صحة هذه الإضافة ، وفي الحالة الثانية يراجع دفتر النقدية للتأكد من توريد هذه الأموال للخزينة أو البنك .

٣. مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات . وفي هذا الصدد يفحص مراجع الحسابات حساب الأرباح والخسائر وحساب المسحوبات ودفتر النقدية للتأكد من قيد هذه المبالغ .

ثانياً : بالنسبة لرأس المال في شركات الأشخاص-:

١. التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق .

٢. مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة .

٣. مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات .

٤. الإطلاع على عقد الشركة للتعرف على حصص الشركاء في رأس المال والأحكام الخاصة بفوائده ، والمسحوبات وفوائدها ن ورواتب ومكافآت الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر للتأكد من تنفيذ هذه القواعد

ثالثاً : بالنسبة لحقوق المساهمين في الشركات المساهمة-:

١. الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية في السنة المالية الأولى وعلى قرارات الهيئة العامة للمساهمين خلال السنوات التي تلي السنة المالية الأولى وذلك للتعرف على شروط عملية الاكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال .

٢. الإطلاع على محاضر الجلسات الهيئة العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما.

٣. الإطلاع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم.

٤. مراجعة المتحصلات من عملية الاكتتاب في الأسهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين .

٥. فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المشروع الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها .

٦. التأكد من أن عمليات التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي الذي تتم هذه العمليات تحت إشرافه .

٧. التأكد من أن القرارات الخاصة بزيادة راس المال قد صدرت وفقاً للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة ، وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها إلي الحسابات الخاصة بها .

٨. التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح ودقيق في قائمة المركز المالي .

(8)أرصدة دائنة أخرى-:

- **يوجد عديد من المصروفات التي تكون مستحقة على المنشأة في نهاية السنة المالية والتي تعتبر التزامات مستحقة في تاريخ الميزانية العمومية وتدفع في السنة القادمة. وفي كثير من الأحيان يمكن تحديد الالتزام بدقة ، ولكن في حالات أخرى لا يكون هذا التحديد ممكناً وإنما يجب تقدير الالتزام في حدود معينة ، ومن الأمثلة على الالتزامات المقدرة الضرائب المستحقة على المنشأة**

- **ولعل أهم الأمثلة على المصاريف المستحقة ما يلي-:**

(أ) الأجور والرواتب المستحقة .

(ب) الضرائب المستحقة .

(ج) الإيجارات المستحقة

- **ويتم الكشف عن وجود المستحقات عادة خلال عملية فحص المصروفات الخاصة بالمنشأة والتحقق من إثبات جميع الالتزامات المرتبطة بها . وإذا كان نظام الرقابة الداخلية ملائماً وفعالاً ، كما يتضح من اختبارات العمليات "الفحص والمراجعة المستندية" فستكون إجراءات المراجعة لهذه العناصر قاصرة على التحقق من وجود تلك الالتزامات في تاريخ الميزانية العمومية . ويتطلب ذلك من مراجع الحسابات الإطلاع على المستندات والتحقق من صحة العمليات الحسابية المتعلقة بتحديد مبلغ الالتزام أو تقديره**

حالات عملية تطبيقية

ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل مما يلي -:

حالة رقم -: (1)

- **عندما تقوم المنشأة بشراء قطعة مقام عليها بناءً ، وتقوم بهدم هذا البناء مباشرة بعد الشراء ،حتى تصبح الأرض جاهزة لبناء مصنع عليها ، فإن تكاليف إزالة المبنى القديم يجب أن-:**

١- تعتبر مصروفاً .

٢- تضاف إلي تكلفة المصنع.

٣- تضاف إلي تكلفة الأرض .

٤- تستهلك خلال الفترة الزمنية المقدرة من تاريخ إزالة المبنى القديم حتى إتمام المصنع

حالة رقم -: (2)

- **اشترت شركة قطعة أرض لإقامة مصنع عليها ، وقامت الشركة بقطع الأشجار الموجودة في الأرض للبدء في عمليات بناء المصنع. إن المتحصل من بيع الأشجار يجب أن -:**

١- يصنف كدخل إضافي .

٢- ينزل من تكلفة تنظيف الأرض .

٣- يطرح من تكلفة المصنع .

٤- يطرح من تكلفة الأرض .

حالة رقم -: (3)

- **إن طريقة تقدير الديون التي تركز على قائمة الدخل بدلاً من التركيز على قائمة المركز المالي ، هي طريقة المخصص المبنية على أساس -:**

١- الشطب المباشر للديون .

٢- العمر الزمني لحسابات الذمم المدينة .

٣- المبيعات الآجلة .

٤- رصيد حسابات الذمم المدينة.

حالة رقم-: (4)

- **في فترة ارتفاع الأسعار ، أي من طرق تدفق المخزون السلعي سوف ينتج عنها أعلى تكلفة للبضاعة المباعة-:**

١- الوارد أولاً صادر أولاً . (FIFO)

٢- الوارد أخيراً صادر أولاً. (LIFO)

٣- المتوسط المرجح للتكلفة .

٤- المتوسط المتحرك للتكلفة.

حالة رقم-: (5)

- **آلة عمرها الإنتاجي مقدر بأربع سنوات ، وقيمتها الباقية "كخردة" قدرة بما يعادل ١٥% من قيمتها ، كانت قد اشتريت في ١٩٩١/١/١م ، إن الزيادة في مجمع الاستهلاك في ١٩٩٢/١٢/٣١م باستخدام طريقة القسط المتناقص بالأرصدة سيكون-:**

١- التكلفة الأصلية × ٨٥% × ١٥ . %

٢- التكلفة الأصلية × ٥٠ . %

٣- التكلفة الأصلية × ٨٥% × ٥٠% × ٥٠ . %

٤- التكلفة الأصلية × ٥٠% × ٥٠ . %

حالة رقم -: (6)

- **في ١٩٩٥/٣/٣١م قامت شركة الهدى بمبادلة آلة قديمة لها قيمة دفترية ١٦٨٠٠ جنية بالإضافة إلي دفع مبلغ ٦٠٠٠ جنية مقابل الحصول على آلة جديدة سعرها الإجمالي حسب سعر السوق ٢٠٥٠٠ جنية ، ما هو مبلغ الخسارة الذي يجب أن تعتبره شركة الهدى نتيجة التبادل في ١٩٩٥/٣/٣١م .**

١- صفراً .

٢- 2300جنيه .

٣- 3700جنية.

١- 6000جنيه

فحص بنود قائمة الاقرار التفصيلية

قائمة الإقرار التفصيلية

البيان	البند	سنة الإقرار	السنة السابقة
١ - بيانات قائمة الدخل			
* صافى إيرادات للنشاط الصناعي والتجاري / الخدمي (مرحل من البند ٧٠٢ من قائمة الدخل)	١٠١		
* تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد (مرحل من البند ٧٠٣ من قائمة الدخل)	١٠٢		
* مجمل الربح / (الخسارة) من قائمة الدخل (مرحل من البند ٧٠٤ من قائمة الدخل)	١٠٣		
* الإيرادات الأخرى من قائمة الدخل (مرحل من البند ٧٠٥ من قائمة الدخل)	١٠٤		
*** (إرشاد) * إجمالي المصروفات بما فيها المخصصات و الاحتياطيات والاهلاكات وضريبة الدخل و الضريبة المؤجلة (مرحل من البنود ٧٠٦ ، ٧٠٧،٧٠٨ ، ٧١٠،٧١١ من قائمة الدخل)	١٠٥		
*** (إرشاد) * صافى الربح المحاسبى / (الخسارة المحاسبية) (مرحل من البند ٧١٢ من قائمة الدخل)	١٠٦		
٢ - يضـــاف إلى صافى الربح المحاسبى أو يخصم من الخسائر المحاسبية الآتي			
مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة (مرحل من الجدول رقم ٤٠١)	٢٠١		
*** (إرشاد) قيمة اهلاكات الأصول الثابتة المادية أو المعنوية المحملة على الحسابات	٢٠٢		
*** (إرشاد) * الخسائر الرأسمالية و الفروق الضريبية الناتجة عن بيع أصول (مرحل من الجدول رقم ٤٠٣)	٢٠٣		
*** (إرشاد) الضريبة على الدخل المستحقة طبقا للقانون والضريبة المؤجلة (مرحل من الجدول رقم ٤١٦)	٢٠٤		
*** (إرشاد) ما يزيد عن نسبة إل ٢٠ ٪ المستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة (مرحل من الجـــدول رقم ٤١٥)	٢٠٥		
*** (إرشاد) التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة (مرحل من الجدول رقم ٤٠٢)	٢٠٦		
*** (إرشاد) الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها (مرحل من الجدول رقم ٤٠٤)	٢٠٧		
*** (إرشاد) الغرامات والتعويضات و العقوبات المالية	٢٠٨		
*** (إرشاد) العوائد المدينة (مرحل من الجدول رقم ٤٠٥)	٢٠٩		

(تابع) قائمة الإقرار التفصيلية

(تابع) يضـاف إلى صافى الربح المحاسبى أو يخصم من الخسائر المحاسبية الآتي	البند	سنة الإقرار	السنة السابقة
الديون المعدومة غير المستوفاة لشروط الخصم (مرحل من الجدول رقم ٤٠٦) *** (إرشاد)	٢١٠		
الرصيد السالب لأساس الإهلاك (مرحل من الجدول رقم ٤١١) *** (إرشاد)	٢١١		
مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية وما يحصل عليه رؤساء واعضاء مجالس الادارة *** (إرشاد)	٢١٢		
خسائر أجنبية محققة خارج مصر			
الخسائر الأجنبية المحققة خارج مصر والمحملة على قائمة الدخل حيث إنها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم. (مرحل من الجدول رقم ٤٠٧)	٢١٣		
الخسائر المحتملة للعقود طويلة الأجل والتي لا تخص الفترة الضريبية والمدرجة في قائمة الدخل (مرحل من الجدول رقم٨٠١) *** (إرشاد)	٢١٤		
إضافات أخرى إلى صافى الربح المحاسبى / خصومات أخرى من (الخسارة المحاسبية) (مرحل من الجدول رقم ٤٠٨)	٢١٥		
* إجمالي الربح الضريبي / (الخسارة الضريبية)	٢١٦		
٣ - يخصم من إجمالى الربح الضريبى / يضاف إلى أجمالى الخسارة الضريبية			
مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من التكاليف واجبة الخصم (مرحل من الجدول رقم ٤٠٩) *** (إرشاد)	٣٠١		
قيمة الاهلاكات الضريبية المحسوبة طبقاً للنسب الواردة بالقانون (مرحل من الجدول رقم ٤١١) *** (إرشاد)	٣٠٢		
* الأرباح الرأسمالية و الفروق الضريبية الناتجة عن بيع أصول (مرحل من الجدول رقم ٤٠٣) *** (إرشاد)	٣٠٣		

(تابع) قائمة الإقرار التفصيلية

(تابع) يخصم من إجمالى الربح الضريبى / يضاف إلى إجمالى الخسارة الضريبية	البند	سنة الإقرار	السنة السابقة
ديون معدومة تتوافر فيها شروط الخصم وتم خصمها من المخصص *** (إرشاد) (مرحل من الجدول رقم ٤٠٦)	٣٠٤		
مخصصات وإحتياطيات سبق خضوعها للضريبة *** (إرشاد) (مرحل من الجدول رقم ٤١٠)	٣٠٥		
المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم *** (إرشاد) (مرحل من الجدول رقم ٤٠٤)	٣٠٦		
خسائر العقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية والتي سبق ردها للوعاء *** (إرشاد) (مرحل من الجدول رقم ٨٠٢)	٣٠٧		
خصومات أخري من أجمالي الربح الضريبي/إضافات أخري الي الخسارة الضريبية (مرحل من الجدول رقم ٤١٣)	٣٠٨		
صافى الربح الضريبي / الخسارة الضريبية(المعدل)	٣٠٩		
يخصم منه أو يضاف إليه			
التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية ، وكذا ما ينفقه المستثمر من مبالغ فى احدى المجالات المنصوص عليها بالفقرة الاولى من المادة ١٥ من القانون ٧٢ لسنة ٢٠١٧ ، بما لايجاوز ١١٠/١٠ من صافى الربح الضريبي .	٣١٠		
الخسائر المرحلة *** (إرشاد) (مرحل من الجدول رقم ٤١٢)	٣١١		
الوعاء الضريبي ربح / (خسارة)	٣١٢		
الإعفاءات *** (إرشاد) (مرحل من الجدول رقم ٤١٤)	٣١٣		
٥٠ ٪ أو ٣٠ ٪ بحسب الاحوال من التكلفة الاستثمارية للمشروعات المؤسسه وفقا لاحكام قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ ولائحتة التنفيذية وبحد اقصي ٨٠ ٪ من راس المال المدفوع حتى تاريخ بدء مزاولة النشاط وفقا لاحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتة كما يجب الا تزيد مدة الخصم عن سبع سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.	٣١٤		
صافى الوعاء الخاضع للضريبة	٣١٥		
هذا البند يملأ فى حالة المنشأت التى لاتزال فى فترة الاعفاء الضريبى			
(١) أوعية ضريبية مستقلة: إذا كانت نتيجة النشاط الواردة بالبند ٣١٥ اعلاه أرباحاً معفاة تدرج الاوعية المستقلة بهذا البند. (مرحل من مرفقات الجدول رقم ٤١٤ الاعفاءات الضريبية - صفحة ١٢)	٣١٦		
(٢) الوعاء الضريبى فى حالة وجود خسارة : أذا كانت نتيجة أى من الوعائين الواردين بالبندين ٣١٥ ، ٣١٦ خسارة ضريبية فيتم عمل مقاصة بينهما ويدرج ناتج المقاصة بهذا البند	٣١٧		
هذا البند يملأ فى حالة المنشأت التى تقوم بإعداد الميزانية بعملة أجنبية			
صافى الوعاء الخاضع للضريبة مقوما بالجنيه المصري وفقا للسعر المعلن من البنك المركزى فى تاريخ إعداد الميزانية	٣١٨		

ومن الملاحظ أن كل بند من البنود السابقة يقابله جدول من الجداول التحليلية المرفقة بالاقرار الضريبي والتي تم التعرض لها تفصيلا عند شرح كيفية اعداد الاقرار الضريبي المميكن للأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية

ويجب على الفاحص مراعاة الآتي عند فحص بنود قائمة الاقرار التفصيلية :

- صافى الربح المحاسبى0 وهو عبارة عن قيمة صافى الربح المحاسبى من واقع قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ويقوم المأمور الفاحص بمطابقة صافى الربح من واقع الإقرار مع صافى الربح من واقع قائمة الدخل 0
- يضاف إليه أو يخصم منه " مع ملاحظة أنه يخصم منه فى حالة تحقيق خسائر محاسبية "

١ -مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة وهى عبارة عن المبالغ التى لم تدرج بقائمة الدخل وترحل مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وتكون خاضعة للضريبة طبقا للقانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وهى واردة من الجدول 101 بالإقرار ويتم استيفاء هذا الجدول بتلك المبالغ وذلك مثل فروق التقييم الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية كما هو الحال فى الفروق الناتجة عن تغيير سياسة تسعير المخزون أو فروق تصحيح الأخطاء المحاسبية 0

٢ -قيمة إهلاكات الأصول الثابتة " المادية والمعنوية " المحملة على الحسابات بدفاتر المنشاة 0

ويقوم المأمور الفاحص بمطابقة قيمة الإهلاكات المضافة بالإقرار مع الإهلاكات الواردة بالدفاتر المحاسبية للشركة الواردة ضمن تكلفة التشغيل أو تكلفة المبيعات أو ضمن المصروفات العمومية والإدارية أو فى حالة وجود فروق ترد للوراء بالتسوية 0

٣ -الخسائر الرأسمالية والفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول 0

وهذا البند ينقسم الى جزئين كالتالى :

أ- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول ثابتة خاضعة للإهلاك بنظام أساس الإهلاك طبقاً للبند (3) من المادة 25 والمادة 26 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته ويتم إدراجها ضمن جدول 103 أ0

ب- الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول واردة من جدول 103 ب وهى عبارة عن قيمة الفروق بين الأرباح والخسائر الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل وبين تلك المحتسبة للأغراض الضريبية والناتجة عن بيع الأصول التى يتم إهلاكها بنظام القسط الثابت طبقا للبندين 1 ،2 من المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، وعلى سبيل المثال إذا كان هناك مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 75000 جنيه فإن الخسارة المحاسبية بالدفاتر هى 25000 جنيه فإذا كانت صافي قيمة المبنى طبقاً لأغراض حسابات الضريبة 80000 جنيه هنا تكون الخسارة الضريبية 5000 جنيه فقط ولذلك يضاف للوعاء الفرق بين الخسارة المحاسبية بالدفاتر والخسارة وفقاً لحساب الضريبة وهى مبلغ 20000 جنيه 0

4 - الضريبة على الدخل المستحقة طبقا للقانون .

حيث أنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ويتم وضعها فى قائمة الدخل لذلك يتم ردها للوعاء بالإقرار وعلى المأمور الفاحص مطابقة القيمة الواردة بقائمة الدخل مع القيمة الواردة بالإقرار بالبند رقم 309

5 - التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الجهات الحكومية .

حيث ان التبرعات والإعانات المدفوعة للجهات الحكومية تعتمد كتكاليف ضريبياً أيا كان مقدارها طبقاً للبند 7 من المادة 23 من ق 91 لسنة 2005 لذلك لا يجرى عليها أى تعديل بالإقرار 0 وبالنسبة لباقى بند التبرعات يضاف بالكامل بالبند 312 بالإقرار وذلك لحين الوصول إلى صافى الربح الضريبى حيث أنها تحسب بواقع 10% من الربح الصافى للممول ويراجع هذا البند مع الجدول 102 من الإقرار 0

6 - الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها .

طبقا للبند 1 من المادة 24 لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها ولذلك يتم رد المكون خلال الفترة الضريبية إلى صافى الربح المحاسبي ويقوم المأمور الفاحص بمراجعة المكون من اجمالى تلك المخصصات والاحتياطيات ويتم إضافتها لصافى الربح المحاسبي بالإقرار الضريبى بند 313 ويتم المقارنة بين ما هو مدرج بالجدول مع ما هو مدرج بقائمة الدخل مع ما هو مدرج بالبند 313 من الإقرار الضريبى وإذا كان هناك فروق يتم التعرف على أسبابها .

7 - الديون المعدومة الغير مستوفاة الشروط .

وهى واردة من الجدول رقم 106 بالإقرار ويشمل هذا الجدول

أولا : الديون التى تم إعدامها وتحميلها على قائمة الدخل دون أن تتوافر فيها الشروط اللازمة لاعتبارها من التكاليف واجبة الخصم لأغراض حساب الضريبة وتتمثل هذه الشروط كما أوردناها عند مناقشة الديون المعدومة وترحل إلى البند 316 بالإقرار

ثانياً : الديون التى تم إعدامها وإدراجها خصما من المخصص ضمن قيمة الاستخدام والتى تتوافر فيها الشروط اللازمة لاعتمادها ويراعى فى هذه الحالة خصم هذه الديون المعدومة من صافى الربح المحاسبى فى الإقرار الضريبى وترحل إلى البند 326 من الإقرار الضريبى وعلى المأمور الفاحص أن يطابق القيمة من واقع قائمة الدخل مع الوارد بالجدول 106 وكذلك البنود 316 ، 326 من الإقرار الضريبي .

٨ -الرصيد السالب لأساس الإهلاك .

وهو وارد من الجدول رقم 110 والخاص بحساب الإهلاك لأغراض حساب الضريبة وهنا يجب مراجعة رصيد أساس الإهلاك للأصول الواردة بالبند 3 من المادة 25 وإذا كان الرصيد بالسالب يضاف إلى الربح المحاسبي .

9- الإضافات الأخرى .

وهى عبارة عن أى مبالغ أخرى تعد من الناحية المحاسبية من التكاليف واجبة الخصم ولكن قانون الضرائب لا يقر اعتمادها ومن امثلة ذلك مازاد عن نسبة 7 % من المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة مستنديا وذلك بالنسبة للمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات صرف خارجية .

- يخصم منه / يضاف إليه " يضاف إليه" إذا كان الإقرار محقق إجمالى خسارة

1 - مبالغ لم تدرج بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة وتعد من التكاليف واجبة الخصم

وهى واردة من الجدول رقم 108 ويدرج بهذا الجدول المبالغ التى لم تدرج بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وتعد تكاليف واجبة الخصم مثل فروق التقييم الناتجة عن تغيير سياسية تسعير المخزون بالمنشأة أو الفروق المدينة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية التى تدرج ضمن حقوق الملكية . وذلك كله بشرط أن تكون من التكاليف واجبة الخصم 0

2 - قيمة الإهلاك الضريبى المحسوب طبقا للنسب الواردة بالقانون .

وهى واردة من الجدول رقم 110 وهذا الجدول يشتمل على جزئين الجزء الأول : ويشتمل على بيانا مجمعا بإجمالى الأصول الثابتة متضمنا كل من قيمة الأراضى والأصول الثابتة غير القابلة للإهلاك ومن الأصول الأخرى القابلة للإهلاك .

الجزء الثانى ويشتمل على كافة الإهلاكات التى تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طبقا لأحكام المواد 25 ، 26 ، 27، من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته .

هذا وقد تناولنا طريقة حساب الإهلاك الضريبى عند مناقشة قائمة الدخل .

3 - الأرباح الرأسمالية والفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول .

هذا البند وارد من الجدول 103 وينقسم إلى جزئين

أ – الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة الخاضعة للإهلاك الضريبى بنظام أساس الإهلاك طبقا للبند 3 من المادة 25 والمادة 26 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته

ب - الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأصول

وهى عبارة عن قيمة الفروق بين الأرباح والخسائر الرأسمالية التى تظهر بقائمة الدخل وبين تلك المحتسبة لأغراض الضريبة والناتجة عن بيع الأصول التى يتم إهلاكها بنظام القسط الثابت طبقاً للبند 1 ، 2 من المادة 25 من ق 91 لسنة 2005 وتعديلاته . وعلى سبيل المثال

إذا كان هناك مبنى قيمته الدفترية 100000 جنيه وتم بيعه بمبلغ 150000 جنيه فإن الأرباح الرأسمالية المحاسبية بالدفاتر هى 50000 جنيه فإذا كانت قيمة المبنى طبقاً لأغراض الضريبة 130000 جنيه 0 فإن فى هذه الحالة تكون الأرباح الرأسمالية لأغراض الضريبة 20000 جنيه ، ولذلك يتم خصم 30000 جنيه بالبند من الإقرار الضريبي .

4 - ديون معدومة تتوافر فيها شروط الخصم وتم خصمها من المخصص .

وهى واردة من الجدول 106 وسبق تناولها عند تناول الديون المعدومة الغير مستوفاة الشروط ضمن البنود التى تضاف للوعاء الضريبى

5 - مخصصات سبق خضوعها للضريبة .

وهى عبارة عن قيمة المخصصات السابق خضوعها للضريبة وقت تكوينها وتم ردها كإيرادات بقائمة الدخل خلال الفترة المالية المقدم عنها الإقرار 0

6 - المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم .

وهو وارد من الجدول رقم 104 ويتم خصم المستخدم من المخصصات والاحتياطيات الذى تتوافر فيه شروط التكاليف واجبة الخصم أيا كان الغرض من الاستخدام بشرط سبق

خضوع المخصص أو الاحتياطى للضريبة عند تكوينه ، وفى هذه الحالة يقوم المأمور الفاحص بمراجعة المستخدم مراجعة مستنديه واعتماد المؤيد منه وينطبق عليه شروط اعتماده ويتم خصمه من الوعاء .

7- الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة بالبورصة والتى سبق اعتماد فروق التقييم لها 0

وقد تناولنا هذا البند مع بند الإضافات .

8- خسائر العقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية والتى سبق ردها للوعاء 0

وهى عبارة عن الخسائر التى سبق ردها للوعاء فى الفترات الضريبية السابقة وذلك للعقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية وهى واردة من الجدول رقم 802 من الإقرار الضريبى ، وهو خاص بترحيل الخسائر للعقود طويلة الأجل 0

9- خصومات أخرى من اجمالى الربح

وهى عبارة عن أى بند لم يرد تفصيلا ببنود هذا الإقرار ويتعين خصمها من صافى الربح المحاسبى أو إضافتها الى الخسارة الضريبية من واقع قائمة الدخل و يتعين بيانها تفصيلا فى الجدول رقم 112 من الإقرار الضريبى .

- وبعد ذلك يتم خصم التبرعات والإعانات المعتمدة طبقا لنص المدة 23 من ق 91 لسنة 2005 البند رقم (8) .
- تخصم الخسائر المرحلة من الوعاء وذلك طبقا للمادة 29 من ق 91 لسنة 2005
- تخصم الإعفاءات وهى الواردة بالجدول (113) بالإقرار وهو يتضمن إعفاءات بموجب القانون 91 لسنة 2005 أو الإعفاءات بموجب قوانين خاصة .